

Verokarhun keitto- ja drinkkikirja



Esko Linnakangas

Verokarhun keitto- ja drinkkikirja

Terve elintarvikeverotus

Copyright © 2019 Esko Linnakangas

ISBN 978-952-94-1762-9 (nid.)

ISBN 978-952-94-1763-6 (PDF)

Kansi ja sivunvalmistus: NotePad

Kannessa kirjoittajan Anja-siskon Nalle sekä Suomen
verokarhun muki ja liettualaisen Vero Cafen kuppi

Kirjapaino: Grano Oy
Helsinki 2019

Tutkimuksen tarkoitus

Vuosia sitten näin leipäkaupassa ilmoituksen ”Nallemunkin tarkoitus on alakulon karkoitus”. Tämän tutkimuksen tarkoitus on verokarhun terveyden kartoitus.

Verokarhua on ruokittu voilla, kaloilla ja muilla elintarvikkeilla. Luontoistalouden veroja käsitellään tämän kirjan ensimmäisen pääluvun alussa. Laajemmin selvitetään elintarvikkeisiin, alkoholiin ja tupakkaan kohdistuvia kulutusveroja. Erityisten kulutusverojen ja tuontitullin lisäksi käsitellään elintarvikkeiden asemaa yleisessä kulusverotuksessa eli liikevaihtoverotuksessa ja arvonlisäverotuksessa.

Arvonlisäveron tarina alkoi 1950-luvun puolivälissä Ranskassa. Suomessa yleistä kulutusveroa on kannettu arvonlisäveron nimellä 1990-luvun puolivälistä, ja siitä saatavat tulot ovat nykyisin Suomen valtion tärkein verolähde.

Karjalan ortodoksien käyttämän Albinin kaima Alpo pääsi nimpipäiväkalenteriimme 1900-luvun alussa ja sai 1950-luvulla rinnalleen Alvin. Kantana on latinan *albus*, joka tarkoittaa valkoista ja kirkasta. Alba tuo mieleen rippikoululaisten ja Ku-Klux-Klanin valkokaapujen lisäksi Alban herttuaan 1500-luvun lopulla kohdistuneen liikevaihtoverokapinan, josta seurasi Alankomaiden itsenäistymiseen Espanjasta johtanut taistelu.

Alvilla on tässä tutkimuksessa niin keskeinen osa, että aioin alun perin julkaista kirjan Alvin nimpipäivänä 1. maaliskuuta. Toinen vaihtoehto julkaisupäiväksi oli 16. lokakuuta, jolloin vietetään YK:n päättämää maailman ravintopäivää ja leipurien ideoimaa kansainvälistä leipäpäivää. Onhan ravinto ihmiselle elintärkeää, ja leipä on keskeisiä elintarvikkeitamme.

Euroopan unionilla on suuri rooli tutkimuksessani, ja kevään 2019 eduskuntavaalien jälkeen muodostettava uusi hallitus joutuu ottamaan kantaa myös elintarvikkeiden verotukseen kiinnittäen huomiota eurooppaoikeudellisiin reunaehtoihinkin. Sen takia julkaisu-päiväksi tuli lopulta 9.5.2019, jolloin vietetään Eurooppa-päivää.

Kirjassa selvitetään verojen historiaa (luku 1) ja nykytilaa (luvut 2 ja 3), mutta pääpaino on veropolitiikassa ja tulevan kehityksen arvioinnissa (luvut 4 ja 5). Teeman kiinnostavuutta lisää se, että erityisillä kulutusveroilla on nykyisin myös terveystaloudellisia ja ympäristöpoliittisia tavoitteita. Kirjan alaotsikko ”Terve elintarvikeverotus” ei kuitenkaan viittaa niinkään ravinnon terveellisyyteen kuin verojärjestelmän terveyteen eli hyvään verojärjestelmään. Koska alaotsikko on tässä ilman huutomerkkiä, ei ravintoverokarhulle otsikossa toivoteta sen paremmin tervetuloa kuin tervemenoakaan.

Kansainvälistä vertailua tähän tutkimukseen olen saanut kirjallisten ja sähköisten lähteiden lisäksi matkustelemalla (enimmäkseen busseilla) oman omakustannetoimittajani Taijan kanssa EU-maissa. Olemme kaupoista ostaneet ja ravintoloissa nauttineet monenlaisia ruokia ja juomia. Kuitteja ovat matkoiltaan tuoneet myös ystävät. Suuret kiitokset heille! Jotkut arvonlisäverovelvolliset ovat suhtautuneet kuittikiinnostukseen epäluuloisesti, koska ovat luulleet kuittien pyytäjiä verotarkastajiksi. En mainitse tässä ostopaikkojen enkä avustajieni nimiä, enkä kopioi kuitteja kirjaan. Kenenkään ei siis tarvitse kirjan vuoksi pelätä syytetä kuittikaupasta tai verovilpistä.

Kuiteista olen katsonut käytännössä sovellettavat arvonlisäveroprosentit, jotka harmonisoinnista huolimatta vaihtelevat niin paljon, että voidaan puhua verosopasta. Tutkimusta on vaikeuttanut se, että kuluttajan kuitteihin ei esimerkiksi Belgiassa, Italiassa ja Irlannissa läheskään aina merkitä arvonlisäveroprosenttia.

Tämä kirja ei ole selvitys ihmisille terveellisestä ja ekologisesti parhaasta ravinnosta, vaan se on oikeustieteellinen tutkimus verokarhun terveydestä. Ympäristöpoliittinen lihaverokeskustelu on vauhdittanut pitkään vireällä ollutta hankettani.

Vaikka kirjaan sisältyy erittäin paljon yksityiskohtia, keskeinen tarkoitus ei ole tulkintajuridinen. Pääsanoma on veropolitiittinen, ja yksityiskohdat ovat ennen kaikkea varoittavia esimerkkejä siitä, millaiseksi systeemi voi muodostua, jos verojärjestelmän terveydestä ei huoleh-

dita. Järjestelmämme on monimutkainen, mutta moneen ulkomaiseen kollegaansa verrattuna Suomen verokarhua voidaan pitää melko terveenä. Tuoreisiin hedelmiin ja vihanneksiin kannattaisi kuitenkin kiinnittää huomiota.

Kirjani on omistettu yksinkertaiselle verokarhulle. Yksinkertaisuus ei tässä tarkoita samaa kuin vanhassa väitteessä, jonka mukaan menestyvän yrityksen kirjanpidon pitää olla kaksinkertainen mutta verotarkastajan yksinkertainen.

Helsingissä huhtikuussa 2019

Esko Linnakangas

finanssioikeuden emeritusprofessori
esko.linnakangas@professori.fi



Sisällys

Lyhenteitä	17
1 ELINTARVIKEVEROTUKSEN KEHITYS 1500-LUVULTA 1990-LUVUN PUOLIVÄLIIN	19
1.1 Verojen maksaminen elintarvikkeina	19
1.2 Ruotsin vallan aikainen kulutusverotus	21
1.2.1 Tulli	21
1.2.2 Alkoholivero	21
1.2.3 Tupakkavero	22
1.2.4 Makeisten ja kahvin ylellisyysvero	23
1.3 Suomen autonomian aikainen kulutusverotus	23
1.3.1 Tulli	23
1.3.2 Alkoholivero	24
1.3.3 Tupakkavero	25
1.4 Kulutusverotus Suomen itsenäistymisestä 1990-luvun puoliväliin	25
1.4.1 Tulli	25
1.4.2 Alkoholivero	26
1.4.3 Tupakkavero	27
1.4.4 Makeis- ja virvoitusjuomaverot	28
1.4.5 Kahvivero	31
1.4.6 Sokerivero	32
1.4.7 Ravintorasvavero	33
1.4.8 Elintarvikkeiden valmistevero	35
1.4.9 Liikevaihtovero	37

1.5	EU-jäsenyyden aikainen kulutusverotus.....	41
1.5.1	Arvonlisävero, alkoholivero ja tupakkaverot	41
1.5.2	Makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaverot	42
2	ELINTARVIKKEIDEN NYKYINEN VEROTUS SUOMESSA	47
2.1	Arvonlisävero	47
2.1.1	Elintarvikkeiden, alkoholin ja tupakan verokanta	47
2.1.2	Lääkkeet.....	55
2.1.3	Ravintolisät	55
2.2	Alkoholivero.....	56
2.3	Tupakkaverot.....	60
2.4	Virvoitusjuomaverot.....	64
2.5	Juomapakkauksverot.....	70
2.6	Kansainvälinen toiminta	72
2.6.1	Arvonlisäverotus	72
2.6.1.1	Tavaroiden myynti ja yhteisöhan- kinta Suomessa	72
2.6.1.2	Tavaroiden maahantuonti	74
2.6.2	Valmisteverotus.....	75
2.6.2.1	Toisessa jäsenvaltiossa verotetut tuotteet	75
2.6.2.2	Muonituksen verottomuus ja veroton tuonti EU:n ulkopuolelta.....	77
2.6.3	Ahvenanmaan erityisasema	80
2.6.3.1	Arvonlisäverotus.....	80
2.6.3.2	Valmisteverotus	81
3	ELINTARVIKKEIDEN TULLIVEROTUS EUROOPAN UNIONISSA	83
3.1	EU:n tulliverotusjärjestelmästä	83
3.2	Elävät eläimet (ryhmä 1).....	84
3.3	Liha ja muut syötävät eläimenosat (ryhmä 2).....	84
3.4	Kalat sekä äyriäiset, nilviäiset ja muut vedessä elävät selkärangattomat (ryhmä 3).....	86

3.5	Maito ja meijerituotteet; linnunmunat; luonnonhunaja; muualle kuulumattomat eläinperäiset syötävät tuotteet (ryhmä 4)	87
3.6	Kasvikset sekä tietyt syötävät kasvit, juuret ja mukulat (ryhmä 7)	88
3.7	Syötävät hedelmät ja pähkinät; sitrushedelmien ja melonin kuoret (ryhmä 8).....	89
3.8	Kahvi, tee, mate ja mausteet (ryhmä 9)	91
3.9	Vilja (ryhmä 10)	92
3.10	Myllyteollisuustuotteet; maltaat; tärkkelys; inuliini; vehnägluteeni (ryhmä 11)	92
3.11	Öljysiemenet ja -hedelmät; erinäiset siemenet ja hedelmät; teollisuus- ja lääkekasvit; oljet ja kasvirehu (ryhmä 12).....	93
3.12	Kumilakat; kumit, hartsit ja muut kasvimehut ja -uutteet (ryhmä 13)	95
3.13	Eläin- ja kasvirasvat ja -öljyt sekä niiden pilkkoutumistuotteet; valmistetut ravintorasvat; eläin- ja kasvivahat (ryhmä 15)	95
3.14	Lihasta, kalasta, äyriäisistä, nilviäisistä tai muista vedessä elävistä selkärangattomista valmistetut tuotteet (ryhmä 16).....	97
3.15	Sokeri ja sokerivalmisteet (ryhmä 17)	98
3.16	Kaakao ja kaakaovalmisteet (ryhmä 18).....	99
3.17	Viljasta, jauhoista, tärkkelyksestä tai maidosta valmistetut tuotteet; leipomatuotteet (ryhmä 19)	99
3.18	Kasviksista, hedelmistä, pähkinöistä tai muista kasvinosista valmistetut tuotteet (ryhmä 20)	100
3.19	Erinäiset elintarvikevalmisteet (ryhmä 21)	102
3.20	Juomat, etyylialkoholi (etanoli) ja etikka (ryhmä 22)	102
3.21	Elintarviketeollisuuden jätetuotteet ja jätteet; valmistettu rehu (ryhmä 23).....	103

3.22 Tupakka ja valmistetut tupakankorvikkeet (ryhmä 24)	104
3.23 Suola (ryhmästä 25)	105
4 SUOMEN VEROJÄRJESTELMÄN KEHITTÄMINEN ...	107
4.1 Verotuksen tavoitteista	107
4.2 Hyvän verojärjestelmän ominaisuudet ja oikeudelliset reunaehdot	109
4.2.1 Hyvä verojärjestelmä	109
4.2.2 Direktiivit ja muut EU-säädökset	111
4.2.2.1 Alkoholiverodirektiivit	111
4.2.2.1.1 Verotettavat alkoholijuomat ..	111
4.2.2.1.2 Vähimmäisverotasot	115
4.2.2.2 Tupakkaverodirektiivi	116
4.2.2.3 Yleinen valmisteverotusdirektiivi	121
4.2.2.4 Arvonlisäverodirektiivi	123
4.2.2.5 Elintarvikelainsäädäntö	125
4.2.2.5.1 Yleistä	125
4.2.2.5.2 Kuluttajainformaatioasetus ja väiteasetus	126
4.2.2.5.3 Ravintosisältöprofiilit	131
4.2.2.5.4 Elintarvikevalvonta	131
4.2.2.6 Yleiset valtiontukisäädökset	132
4.2.2.7 Maataloustuet	134
4.2.2.7.1 Maatalouspolitiikka	134
4.2.2.7.2 Maatalouden EU-tuet ja kansalliset tuet	135
4.2.2.7.3 Maataloustuet arvonlisäverotuksessa	137
4.2.2.8 EU:n perussopimus – syrjimättömyysvaatimus	138
4.2.3 Perustuslakimme vaatimukset	141
4.2.3.1 Lainalaisuus	141
4.2.3.2 Yhdenvertaisuus	142
4.2.3.3 Suhteellisuusperiaate	143
4.2.3.4 Omaisuudensuoja	144

4.3.6.3.3	Yhdistelmämalli	172
4.3.6.3.4	Makeisveromalli.....	175
4.3.6.4	Työryhmän loppupäätelmät	176
4.3.6.5	Arviointia.....	177
4.4	Arvonlisäverotus	178
4.4.1	Neutraalisuus lähtökohtana	178
4.4.2	Elintarvikkeiden arvonlisäverokannat	179
4.4.2.1	EU-maat	179
4.4.2.1.1	Alankomaat	179
4.4.2.1.2	Belgia	180
4.4.2.1.3	Bulgaria.....	180
4.4.2.1.4	Espanja	181
4.4.2.1.5	Irlanti.....	181
4.4.2.1.6	Italia.....	182
4.4.2.1.7	Itävalta	182
4.4.2.1.8	Kreikka	183
4.4.2.1.9	Kroatia	183
4.4.2.1.10	Kypros.....	183
4.4.2.1.11	Latvia.....	184
4.4.2.1.12	Liettua	184
4.4.2.1.13	Luxemburg.....	184
4.4.2.1.14	Malta	185
4.4.2.1.15	Portugali	185
4.4.2.1.16	Puola.....	186
4.4.2.1.17	Ranska	186
4.4.2.1.18	Romania.....	187
4.4.2.1.19	Ruotsi	187
4.4.2.1.20	Saksa.....	187
4.4.2.1.21	Slovakia.....	188
4.4.2.1.22	Slovenia.....	189
4.4.2.1.23	Suomi	189
4.4.2.1.24	Tanska.....	189
4.4.2.1.25	Tšekki	189
4.4.2.1.26	Unkari.....	190
4.4.2.1.27	Viro	190
4.4.2.1.28	Yhdistynyt kuningaskunta	191

4.4.2.2	EU:n ulkopuolisten valtioiden verokannoista	191
4.4.2.3	Lasku- ja kuittimerkinnot EU-valtioissa	194
4.4.2.4	Uudistushanke EU:ssa	201
4.4.3	Terveysten- ja sairaanhoito sekä invalidien huojennus	203
4.5	Elintarvikepakkausten verokohtelu	205
4.5.1	Muovivero	205
4.5.2	Pakkausverot	205
4.5.3	Pakkauspannit	212
4.5.4	Kertakäyttöisten muovituotteiden vähentämisdirektiivi	212
4.5.5	Pakkausten arvonlisäverokohtelu	217
4.6	Puolueiden ehdotuksia elintarvikeverotuksen kehittämiseksi	218
4.6.1	Vasemmistoliitto	218
4.6.2	Siniset	221
4.6.3	SDP	222
4.6.4	Vihreät	224
4.6.5	Kristillisdemokraatit	226
4.6.6	RKP	227
4.6.7	Muut puolueet	227
4.6.8	Puolueiden kansanedustajaehdokkaiden kannanotot vaalikoneessa 2019	228
5	YMPÄRISTÖ, HYVINVOIVAT VEROVELVOLLISET JA TERVE VEROKARHU	229
5.1	Elintarvikkeiden ympäristökuormitus ja kansalaisaloite liha- ja maitotuotteiden veron nostamiseksi	229
5.2	Verokarhun rooli hyvinvointivaltiossa	231
	Liite: Elintarvikkeiden arvonlisäverotuksen viranomaisohjeet	
	Yhdistyneessä kuningaskunnassa	235
	Asiahakemisto	253



Lyhenteitä

alv	= arvonlisävero
AVL	= arvonlisäverolaki
CAP	= Common Agricultural Policy
CN	= Combined Nomenclature
EFTA	= European Free Trade Association
ETA	= Euroopan talousalue
EU	= Euroopan unioni
EY	= Euroopan yhteisö(t)
FAO	= Food and Agriculture Organization
GATT	= General Agreement on Tariffs and Trade
HE	= hallituksen esitys
KHO	= korkein hallinto-oikeus
KVL	= Keskusverolautakunta
LA	= lakialoite
SEUT	= Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
THL	= Terveysten ja hyvinvoinnin laitos
VaVM	= valtiovarainvaliokunnan mietintö



1

Elintarvikeverotuksen kehitys 1500-luvulta 1990-luvun puoliväliin

1.1 Verojen maksaminen elintarvikkeina

Kruununtalous rahoitettiin meillä vielä uuden ajan alussa keskeisesti luontaisparseleilla, joilla talonpojat suorittivat veronsa. Keski-Euroopassa taas talous ja verotus perustuivat jo paljon enemmän rahatalouteen.

Esimerkiksi vuonna 1573 olivat Suomesta kannettujen verotavaroitten osuudet seuraavat:¹

raha	8,7 %
ruis ja ohra	38,2 %
kaura, leipä, olut, humala	6,2 %
voi	17,0 %
kala	7,4 %
liha ja karja	8,5 %
päivätyöt	4,9 %
muut (mm. heinä)	9,1 %
yhteensä	100,0 %

¹ *Suvianna Seppälä* Viljana, nahkoina, kapakalana. Talonpoikien maksamat kruununverot Suomessa vuosina 1539–1609 (2009) s. 89 ss. Erilaisten verojen historiasta ks. *Esko Linnakangas – Leila Juanto* Verojen historia. Synty, kehitys, kuolema, ylösnousemus, reinkarnaatio (2016) ja siellä mainitut lähteet sekä *Esko Linnakangas* Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko (2017).

Vilja oli ravintoaineena, veroparselina ja kauppatavarana erittäin keskeisessä asemassa. Kruunu tarvitsi ja sai verotuloina leipäviljaa, ohra-maltaita, kauraa ja pienen määrään vehnääkin kaikkialta valtakunnan alueelta, mutta maakuntien välillä oli isoja eroja.

Karjataloustuotteetkin olivat tärkeitä vero- ja kauppatavaroita. Voi oli rahan arvoinen tuote, jota vietiin ulkomaillekin. Sitä myös vaihdettiin mm. suolaan ja viiniin. Samoin kalalla oli luontaistaloudessa ja verotuksessa suuri merkitys. Yleisin kala-artikkeli olivat kuivatut hauet, joita vietiin suuria määriä Keski-Eurooppaan. Siellä se oli tärkeä ruoka paastonaikana, kun liha oli katolisen kirkon oppien mukaan kiellettyä.

Verotus säilyi pitkään paljolti entisen kaltaisena. 1800-luvun alussa esimerkiksi Helsingin ja Sipoon pitäjissä maakirjavero määrättiin seuraavina veroesineinä: rahana, jyvänä, kauraina, voina, lihana ja heininä. Lisäksi oli taloluku- ja manttaaliverona suoritettava sotavarustusveroa, päivätyöveroa, kyytiveroa, talviajaoa, karjaveroa, salpietariveroa ja apuhalkoja.

Veroesineiden muuntaminen uudistettiin 1840-luvulla.² Maaverojen maksuunpanoa varten säädettiin koko maahan yksi yhtenäinen veroluku, verorupla. Sen oli määrä sisältää vain muutamia veroesineitä. Lisäksi kolmannes verojyvänä ja kaurana määrätystä verosta tuli suorittaa rahana.

Heinäkuussa 1886 annetussa Keisarillisessa asetuksessa todettiin, että ”yhden ruplan verona on suoritettava viisikolmatta litraa jyvää, puoleksi rukiita ja puoleksi ohria, kymmenen litraa kauraa sekä puhdasta rahaa määrä, joka eri lääneissä vaihtelee 1 markasta ja 17 pennistä 1 markkaan 45 penniin”. Vakituisen maaveron ohella maatilojen maksettavaksi saattoi tulla muita veroja, jotka määräytyivät eri perustein maatilan tarkoituksen ja omistuksen mukaan.

Maamme itsenäistymisen jälkeen siirryttiin pysyvästi yleiseen tuloverotukseen, ja entisistä maaveroista luovuttiin 1920-luvulla. Mahdollisuus maksaa tietyt verot muuna kuin rahana poistui vuoden 1931 alusta.

² *Juha Lindgren* Maaverojen ja yritysverotuksen kehitys – veroparseleista ja suostunnasta kansainväliseen verokilpailuun, teoksessa *Verotus 1865–2015 Näkökulmia suomalaiseen verotukseen*, Verohallinto, 2015, s. 36.

1.2 Ruotsin vallan aikainen kulutusverotus

1.2.1 Tulli

Tullinkannon perimmäisin tarkoitus on ollut julkisen vallan tulojen lisääminen. Sen historia Ruotsissa ulottuu yhtä kauas kuin keskitetyn valtion historia; ensimmäinen kirjallinen todiste tullinkannosta on 1200-luvun puolivälistä. Silloin tehdyssä sopimuksessa taattiin tullivapaus lyypekkiläisille kauppiaille Ruotsissa ja ruotsalaisille kauppiaille Lyypekissä. Hansakauppiaiden laivat toivat mm. suolaa, humalia, viinejä ja mausteita; paluumatkoilla ne veivät mm. voita ja kalaa.

Rahaa tarvittiin etenkin sotalaitoksen menoihin. Vuonna 1536 määrättiin 5 %:n arvotulli kaikista tuontitavaroista paitsi suolasta ja humalasta, joihin sovellettiin paljoustullia. Suolan ja humalan paljoustullit vastasivat vain 1,3–3,3 prosenttia tuontihinnasta. Tuontitavaroista tärkein oli suola, jonka osuus Turun kautta tapahtuvan tuonnin arvosta vaihteli 1500-luvun lopulla 50 %:n molemmin puolin.

Ruotsista alettiin tehdä suurvaltaa *Kustaa II Aadolfin* hallituskaudella (1611–1632). Sotakoneiston käynnissä pitämiseen tarvittavien lisätulojen hankkimiseksi säädettiin myös uusi tulli, pikkutulli, vuonna 1622. Sitä ei kuitenkaan peritty ulkomaankaupasta, vaan sillä verotettiin kotimaankauppaa. Pikkutullia kannettiin kaikista ”syötävistä, pidettävistä ja kulutettavista tavaroista”, jotka tuotiin maaseudulta kaupunkiin.

1.2.2 Alkoholivero

Ensimmäinen myös Suomea koskenut paloviina-asetus viinan valmistuksen verottamisesta annettiin Ruotsissa vuonna 1638. Viinanpoltto jaettiin kotitarvepolttoon ja myyntipolttoon, joista jälkimmäinen oli ankaramman verotuksen kohteena. Vero määräytyi käytettyjen raaka-aineiden mukaan. Se ei kuitenkaan koskenut maaseutua, toisin kuin vuonna 1655 käyttöön otettu anniskeluvero. Paloviinan verotus päättyi vuonna 1698, kun viinanpoltto kiellettiin koko valtakunnassa, mutta 1700-luvulla viinanpoltto jälleen sallittiin. 1700-luvulla harjoitettu alkoholipolitiikka oli poukkoilevaa. Määräykset vaihtelivat

täydellisen polttovapauden ja ehdottoman valmistuskiellon välillä, ja myös verosäännökset muuttuivat nopeaa tahtia. Vuonna 1787 viinanpoltto julistettiin luvalliseksi maanomistajille ja kaupungeille, jotka joutuivat maksamaan tästä oikeudesta veroa, mutta vasta vuonna 1800 annetulla säädöksellä asia tuli laillisesti järjestetyksi.

Mallasjuomien verotus oli käytössä koko 1700-luvun, mutta mallasjuomien kulutus laski tuolloin voimakkaasti paloviinan kulutuksen vastaavasti noustessa.

Alkoholijuomien verotusta perusteltiin jo 1700-luvulla paitsi valtiontaloudellisilla myös kulutuksen supistamista tavoittelevilla syillä.

1.2.3 Tupakkavero

Tupakka tuli tunnetuksi Keski- ja Etelä-Euroopassa 1500-luvun alussa, Suomessa 1630-luvulla. Sitä viljeltiin aluksi lääkekasvina, mutta nautintoainekäyttö syrjäytti nopeasti lääketieteellisen käytön.

Ruotsi oli melkein koko 1600-luvun eurooppalainen suurvalta, ja sen harjoittama sotilaallinen toiminta oli vilkasta. Suurvalta-aseman ylläpitäminen edellytti suuria taloudellisia voimavaroja, joiden lisäämisessä verotus oli yksi keino. Tupakka otettiin täällä verotuksen kohteeksi ensimmäisen kerran 1630-luvun lopulla. Pian sen maahantuonti kuitenkin tuli valtion monopoliksi, jonka avulla pyrittiin hankkimaan kruunulle lisätuloja. Toisaalta tarkoituksena oli vähentää tupakan maahantuontia ja siten estää tupakan käytön laajenemista – tupakkaa nimittäin paheksuttiin hyödyttömänä ylellisyystavarana. Monopolista luovuttiin vuonna 1649, jolloin siirryttiin takaisin vapaakauppaan ja tulliverotukseen, mutta monopoli oli tämän jälkeenkin käytössä vuosina 1654–1660 ja 1662–1685. Monopolijärjestelmän aikana ja myöhemminkin oli tupakanviljely valtakunnassa kielletty, koska pelättiin, että peltopinta-alasta yhä suurempi osa olisi uhrattu tupakkakasville leipäviljan kustannuksella.

Tupakkapolitiikka muuttui 1700-luvulla olennaisesti, sillä tuolloin alettiin tupakanviljelyä nimenomaisesti edistää. Muutoksen taustalla lienevät olleet kauppa- ja maksutasepolitiikkaan liittyvät syyt; kun tupakkaa viljeltiin kotimaassa, sen maahantuontia pystyttiin vähentämään.

Tullin lisäksi tupakasta kannettiin vuodesta 1722 alkaen leimamaksua. Vuonna 1747 alettiin tupakan ja eräiden muiden ylellisyystavaroiden kulutuksesta kantaa erityistä veroa (aksiisia). Vuonna 1800 säädettiin tupakkasuostunta niille, jotka polttivat, nuuskasivat tai purivat tupakkaa. Veron suuruus määräytyi mm. säädyn ja varallisuuden mukaan. Sen maksamisesta olivat vapautettuja naiset sekä maa- ja merisotaväen miehistö.

1.2.4 Makeisten ja kahvin ylellisyysvero

Vuonna 1716 myös makeiset säädettiin eräänlaisen ylellisyysverotuksen kohteeksi, ja samoihin aikoihin alettiin kantaa ylellisyysveroa kahvin kulutuksesta. Suomeen asti kahvi ei ollut kuitenkaan vielä tuolloin sanottavasti levinnyt. Vuonna 1747 kahvin kuluttajille säädetty vero sen sijaan vaikutti täälläkin. Sen suuruus riippui yhteiskuntaluokasta ja asuinpaikasta. Veroa ei tarvinnut maksaa, jos kahvin juonti tapahtui lääkärin määräyksestä. Merkantilismin hengen mukaisesti veron taustalla oli pyrkimys vähentää kahvin kulutusta ja sitä kautta tarvetta kahvin maahantuontiin. Vireillä oli myös hankkeita kotimaisten korvikkeiden käytön suosimiseksi.

Verolla ei kuitenkaan onnistuttu vähentämään maahantuontia. Vuonna 1756 talonpoikaissäädyn voimakkaalla tuella säädettiin kahvin maahantuonnin ja käyttämisen kieltänyt laki. Talonpojilta oli vähän aikaisemmin kielletty viinanpoltto-oikeus, ja he kostivat nyt ajamalla lävitse kahvikiellon. Kielto kumottiin jo viiden vuoden kuluttua, ja kahville säädettiin tuontivero. Kahvikysymys oli kuitenkin ongelmallinen koko 1700-luvun loppupuolen, ja kahvin kielto-lakikin oli käytössä vielä useaan otteeseen.

1.3 Suomen autonomian aikainen kulutusverotus

1.3.1 Tulli

Venäläiset pyrkivät jo Suomen sodan aikana rauhoittamaan suomalaisten mielialoja, jotta maan saattaminen Venäjän keisarin alaisuus-

teen sujui joustavasti. Maaliskuussa 1808 lakkautettiin pikkutulli. Porvoon valtiopäivillä maaliskuussa 1809 *Aleksanteri I* antoi hallitsijanvakuutuksensa ja lupasi pitää maan lait voimassa. Keisarin Suomelle vahvistama ensimmäisen oma tullitaksa tuli voimaan kesäkuussa 1812. Se oli venäläisen taksan käännös ja hyvin erilainen kuin Ruotsin vallan aikaiset tullitaksat. Joidenkin ylellisyystavaroiden tuontitulli alentui, joidenkin tavaroiden tulli taas nousi. 1840-luvulla tullitulojen osuus kasvoi merkittävästi, ja 1800-luvun puolivälissä se oli noin 40 % kaikista veroista. Tulleista oli tullut valtiontalouden selkäranka: vuonna 1900 tullien osuus valtion verotuloista oli noin 70 %. I maailmansodan aikana tullitulojen osuus putosi niin, että vuonna 1917 se oli enää 15 % valtion verotuloista.

1.3.2 Alkoholivero

Kun Suomi vuonna 1809 liitettiin Venäjään, paloviinan valmistus säilyi maanomistajien ja kaupunkien etuoikeutena. Vaikka paloviinalainsäädännön uudistamista pidettiin viinan kotitarvepoltoon liittyneiden suurten ongelmien vuoksi tarpeellisena, uudistusta ei voitu saada toteutetuksi ennen valtiopäivien koolle kutsumista 1860-luvulla. Viinan kotitarvepolton kieltäminen ja paloviinan valmistuksen myöntäminen tehdaspolttimoille veroa vastaan olivatkin silloisista valtiopäiväasioista keskeisimpiä. Uudistus tuli voimaan vuoden 1866 alusta. Paloviinaveron tuoton käytöstä oli oma asetus, ja vero liittyi Suomen rautatieverkoston laajentamiseen. Vuonna 1876 määrättiin suoritettavaksi erityistä veroa myös paloviinan anniskelusta.

Autonomian ajan ensimmäisinä vuosikymmeninä Suomessa ei ollut mallasjuomien verotusta, mutta mallasjuomien käytön yleistyttyä ja noiden juomien tehdasmaisen valmistuksen alettua 1850-luvulla tuli mallasjuomien verottaminen uudelleen ajankohtaiseksi. Se perustui aluksi tulosuostunnasta annettuihin säädöksiin. Vuoden 1883 alusta tuli voimaan asetus suostuntaverosta mallasjuomien valmistuksessa. Siinä säädettiin kotimaisen valmistajan maksettavaksi veroa oluen valmistukseen käytetyn mallasmäärän mukaan. Vero liittyi osaltaan samoihin aikoihin säädetyn tupakkasuostunnan kanssa asevelvollisuuden voimaantulosta aiheutuneiden menojen kattamiseen.

1.3.3 Tupakkavero

Autonomisessa Suomessa jatkettiin Ruotsin vallan ajalta peräisin ollutta tupakan verottamista tullin muodossa. Kotimaisen tupakanviljelyn ja tupakkateollisuuden asema oli autonomian alkuvuosikymmeninä heikko Venäjän protektionistisen tullipolitiikan vuoksi: Suomesta Venäjälle viedystä tupakasta oli suoritettava tullia, mutta Venäjältä Suomeen tuotu tupakka oli tullivapaata. Tilanne osittain helpottui, kun vuonna 1859 alettiin kantaa tullia venäläisistä tupakanlehdistä ja vuonna 1873 tupakanvarsista. Venäjältä Suomeen tuodut tupakka-valmisteet jäivät kuitenkin edelleen tullivapaiksi. Maahan tuodusta tupakasta kannettiin vuosina 1859–1892 lisätullia merenkulkumaksun nimellä.

Asevelvollisuuden käyttöönotto vuonna 1881 johti sotilasmenojen kasvamiseen, minkä vuoksi valtio tarvitsi lisätuloja. Asiaa selvittänyt komitea katsoi, että yksi mahdollinen keino tulojen kasvattamiseksi oli lisätä tupakan verotusta kantamalla tupakasta tullin lisäksi suostuntaveromaksua. Aluksi suostuntaveromaksua säädettiin kannettavaksi vuoden 1885 loppuun, mutta maksun kantamista jatkettiin vuoden 1891 loppuun. Maksua kannettiin vain maahan tuodusta tupakasta; kotimainen tupakkatuotanto jäi verottomaksi. Vuoden 1891 valtiopäiville annettiin esitys, jossa tupakasta ehdotettiin kannettavaksi aksiiisia, mutta esitys hylättiin. Tupakan verotus säilyi kuitenkin aikaisemmalta tasolla, kun tupakasta säädettiin kannettavaksi tuontimaksua sama määrä, joka aikaisemmin oli kannettu suostuntaveromaksuna.

1.4 Kulutusverotus Suomen itsenäistymisestä 1990-luvun puoliväliin

1.4.1 Tulli

Kun ulkomaankauppa oli ensimmäisen maailmansodan jälkeen päässyt taas vauhtiin ja kun tullimaksuja oli korotettu 1920-luvun alkupuolella, tullien osuus valtion verotuloista kohosi 55–60 %:n tasolle. Siellä se pysyi 1930-luvun loppupuolelle saakka.

Toinen maailmansota mullisti jälleen Suomen talouden sekä tullin ja muun verotuksen. Valtion menot kasvoivat monivuotisen sodan käynnin vuoksi ennätyskellisiksi. Ne olivat 1940-luvun alkuvuosina lähes kolminkertaiset vuoden 1938 menoihin verrattuna. Suurimman osan (57–70 %) valtion menoista veivät puolustusmenot.

Tullitulot romahtivat sodan aikana, vaikka monien tavaroiden tuontitululleja korotettiin inflaationkin vuoksi voimakkaasti vuoden 1938 taksaan verrattuna. Kun tullien osuus valtion verotuloista oli vuonna 1938 vielä noin puolet, vuonna 1945 se oli pudonnut alle 2 %:iin. Sodan jälkeen tullin osuus valtion verotuloista nousi jälleen niin, että vuonna 1955 se oli noin 20 %. Vuonna 1961 Suomi teki sopimuksen EFTAn kanssa ja alensi tuontitulujaan. 1960-luvun lopulla tuontitulit poistuivat EFTA-alueelta ja Neuvostoliitosta tuoduista tavaroista. Tullitulojen määrä alkoi laskea voimakkaasti, ja se oli vuonna 1965 enää noin 10 % valtion verotuloista. Vuonna 1974 Suomi teki EEC:n kanssa sopimuksen, jonka mukaisesti tullit Suomen ja EEC:n välisessä kaupassa poistuivat asteittain. Tullituotot vähenivät entisestään, fiskaalisesti lähes merkityksettömiksi.

1.4.2 Alkoholivero

1800-luvun lopulla raittiusliike voimistui, ja eduskunta hyväksyi kieltolain ensimmäisen kerran vuonna 1907. Kieltolaki kuitenkin raukesi, kun siihen ei ennen voimaantulopäivää saatu keisarin vahvistusta senaatin kieltäytyttyä esittelemästä asiaa. Myös seuraava kieltolain säätämistä koskenut eduskunnan päätös vuonna 1909 jäi toteutumatta valtiollisten olojen kiristyttyä. I maailmansodan puhjettua vuonna 1914 muodostui paljolti kieltolakia muistuttava tila, kun senaatti sotatilan vuoksi kielsi kaiken väkijuomain jakelun lukuun ottamatta anniskelua tietyissä ravintoloissa.

Pian maamme itsenäistymisen jälkeen vuonna 1919 tuli voimaan kieltolaki, joka johti myös alkoholin valmisteverotuksen päättymiseen. Kieltolaille asetetut tavoitteet eivät toteutuneet, vaan salakuljetus ja muu rikollisuus lisääntyivät. Kun vielä laman syveneminen 1930-luvun alussa johti siihen, että valtiolle tarvittiin uusia verolähteitä, oli kieltolain kohtalo sinetöity. Laki kumottiin, ja alkoholijuomien verotus otettiin uudelleen käyttöön vuonna 1932.

1.4.3 Tupakkavero

Tupakkavalmisteveron käyttöönnotosta annettiin eduskunnalle esitys marraskuussa 1918. Taustalla olivat Suomen itsenäistyminen ja sisällissotaan liittyneet valtiontaloudelliset syyt. Tupakan verotuksen lisäämistä pidettiin mahdollisena, koska ainoa tupakasta tuolloin kannettu vero, tulli, oli tupakan hintaan nähden alhainen.

Esityksessä todettiin, että tupakka oli erittäin sovelias verotuksen kohde. Veron käyttöönottoon liittyi myös ylellisyysveroajattelua: tupakkaa pidettiin nautintoaineena ja sopivana verokohteena, koska se kuului niihin kulutushyödykkeisiin, jotka eivät olleet ihmiselle välttämättömiä. Tupakan valmisteverotus katsottiin tarkoituksenmukaiseksi toteuttaa arvoverotuksena, ja tupakkatuotteet jaettiin veron määräämistä varten luokkiin vähittäismyyntihinnan mukaan.

Sota aiheutti 1930- ja 1940-lukujen vaihteessa sen, ettei tupakkatuotteita voitu valmistaa kysyntää vastaavaa määrää. Verotuksen kiristämällä pyrittiin paitsi supistamaan tupakan kulutusta myös hankkimaan valtiolle lisätuloja, jotka olivat tarpeen vaikeassa taloudellisessa tilanteessa. Valtioneuvostolle annettiin oikeus myöntää veronhuojennus tupakkavalmisteilta, jotka päämajan intendenttiasasto sotatilan aikana osti ja jakoi tai sotatoimialueella myi maanpuolustusjoukoissa palveleville. Huojennus koski myös sotasairaaloitten potilaille myytäviä tupakkavalmisteita. Verotuksellisin keinoin pyrittiin edistämään kotimaista tupakanviljelyäkin ja kotimaisen raaka-tupakan saamista teollisuuden käyttöön.

Sodan jälkeisenä aikana tupakan valmisteverotuksen perusteet säilyivät pääosin ennallaan. Suomen solmiman vapaakauppasopimuksen seurauksiin liittyi se, että kotimaisten ja ulkomaisten tuotteiden erilainen verokohtelu poistui vuonna 1964.

Vuonna 1979 säädetty uusi tupakkaverolaki oli merkittävä siksi, että sen säätämisen yhteydessä tuotiin nimenomaisesti esille veron terveyspoliittiset tavoitteet. Jo tätä ennenkin tupakan verotuksella oli pyritty vähentämään tupakan kulutusta terveyspoliittisten syiden vuoksi.

1.4.4 Makeis- ja virvoitusjuomaverot

Vuonna 1925 Suomessa säädettiin makeisverolaki, ja se tuli voimaan seuraavana vuonna. Veron käyttöönottoa perusteltiin erityisesti valtiontaloudellisilla syillä. Makeisia pidettiin sopivana verokohteena sen vuoksi, että niitä voitiin yleensä pitää ylellisyystavaroina.

Hallituksen esityksessä todettiin, että makeisiin ei tavallisesti kohdistunut valmiille tuotteille asetettua tullia – Suomessa kulutetut makeiset oli nimittäin valmistettu pääasiallisesti kotimaassa. Hallituksen mukaan makeisia ei voitu verottaa riittävästi raaka-ainetullilla, koska tärkein makeisiin käytetty raaka-aine oli sokeri, jolle ravintoaineena ei voitu asettaa korkeaa tullia.

Verollisia tuotteita olivat karamellit, konfektit, pastillit, marmeladi kappaleiksi muodostettuna, marsipaani ja marsipaanivalmisteet, suklaa, ei kuitenkaan keittosuklaa, ynnä muut pääasiallisesti sokerista, suklaasta, kaakaosta, hedelmistä, manteleista, pähkinöistä tai hedelmänsydamistä valmistetut makeiset. Hallitus oli ehdottanut veron ulottamista koskemaan myös keksejä, keittosuklaata, kaakaojauhoa ja muita kaakaovalmisteita sekä lakritsia ja lakritsivalmisteita. Ne jätettiin kuitenkin veron ulkopuolelle, koska valtiovarainvaliokunnan mielestä niitä ei voinut pitää ylellisyystavaroina. Valiokunta perusteli lakritsivalmisteiden verottomuutta silläkin, että niitä käytettiin myös lääkinällisiin tarkoituksiin.

Oppositio puolue SDP:n vastalauseessa ehdotettiin koko lakiehdotuksen hylkäämistä, koska makeisvalmisteveron säätäminen lisäsi välittömien verojen ja kulutusverojen välistä epäsuhdetta ja koska vero jäisi huomattavalta osin vähempivaraisten maksettavaksi. Myös oppositiossa olleen työväenpuolueen vastalauseessa ehdotettiin lain hylkäämistä. Siinä todettiin, että säätämällä valmisteveroja kulutustavaroille asetettiin vähäväkisten kansanluokkain maksettavaksi suhteellisesti paljon ankarampi verotus kuin varakkaille, samalla kun vähennettiin vähäväkisten tavaransaantimahdollisuuksia; ylellisyysveroja olisi asetettava sellaisille tavaroille, joita kuluttivat ainoastaan omistavat luokat.

Virvoitusjuomien kulutus alkoi kasvaa 1930-luvulla. Niiden valmisteverotuksen aloittaminen Suomessa ajoittui sotavuosiin; laki virvoitusjuomaverosta tuli voimaan vuonna 1940. Veron käyttöönoton

taustalla oli jälleen valtion vaikea taloudellinen tilanne. Virvoitusjuomia pidettiin sopivana verotuskohteena niiden ylellisyysluonteen vuoksi, ja virvoitusjuomat rinnastettiin tässä makeisvalmisteisiin. Veroa perusteltiin myös sillä, että virvoitusjuomista kannettiin veroa useissa muissakin maissa. Säättämällä keinotekoiset virvoitusjuomat valmisteveron alaisiksi pyrittiin myös vähentämään näiden juomien kulutusta ja edistämään kotimaisten hedelmien ja marjojen käyttöä virvoitusjuomateollisuuden raaka-aineena. Verosta vapautettiinkin kotimaisista marjoista, hedelmistä ja kasviksista valmistetut juomatuotteet. Verottomaksi säädettiin myös talouskalja, jonka raaka-aine oli kotimaista ja jonka todettiin olevan yleinen ruokajuoma köyhimmän väestön keskuudessa. Veroa ei kannettu myöskään Suomessa maidosta, piimästä tai herasta valmistetuista virvoitusjuomista.

Virvoitusjuomaverollisia tuotteita olivat ansiotarkoituksessa valmistetut ”limonaadit ynnä hiilihapolla impregnoitut virvoitusjuomat kuten niin sanotut hedelmäjuomat, sitruunasooda, vichy- ja soodavesi ynnä muut keinotekoiset tai luontaiset kivennäisvedet, joita virvoitusjuomina käytetään”. Veronalaisia olivat myös ”sima sekä muut pääasiallisesti vedestä, makeuttamisaineista, kasviuutteista, aromeista tai mausteista tehdyt juomat, joita pidetään kaupan pulloissa tai sifonia käyttäen tahi myyntipaikalla laseihin sekoittaen”. Samoin veronalaisia olivat ”edellä mainittujen juomien tarjoilupaikalla tapahtuvaa valmistusta varten tehdyt puolivalmisteet, kuten siirapit, väkimehut, ekstraktit, jauheet, pastillit ja muut kuivapakkaukset”.

Makeisten valmisteverotus perustui määrääkäsina voimassa olleisiin lakeihin. Makeisveron säätäminen pysyväksi tuli ajankohtaiseksi vuonna 1953, jolloin katsottiin makeisveron tuoton muodostuneen niin merkittäväksi, ettei siitä voitu ainakaan silloisissa oloissa enää luopua. Uusi laki makeisvalmisteverosta tuli voimaan vuonna 1954, jolloin veron määräämisen perusteet osittain muuttuivat. Vuonna 1960 makeisverolaki korvattiin uudella lailla. Merkittävimpana muutoksena oli se, että verotuksessa siirryttiin arvoverotuksesta yksikköverotukseen. Veromäärät säädettiin kuitenkin sellaisiksi, että veron kokonaistuotto pysyi ennallaan. Vero oli erisuuruinen suklaaryhmässä, karamelliryhmässä ja lakritsiryhmässä.

Vuoden 1940 virvoitusjuomaverolaki oli muuttamattomana voimassa 1950-luvun lopulle. Tällöin todettiin, että vaikka kaikkia

virvoitusjuomia ei voitukaan enää pitää ylellisyshyödykkeinä, ei valmisteverotuksesta valtion talouden tila huomioon ottaen voitu luopua. Vanhan virvoitusjuomaverolain suurimpana ongelmana pidettiin arvoverojärjestelmää, ja uudessa laissa arvoverojärjestelmä korvattiinkin yksikköverojärjestelmällä.

Sekä makeisten että virvoitusjuomien valmisteverotuksen tavoitteet olivat 1960-luvulle saakka lähinnä fiskaalisia. Vapaakauppasopimusten seurauksena nousivat esille myös ulkomaankauppapoliittiset ja kotimaisen tuotannon suojelemiseen liittyvät tavoitteet.

1970-luvulla merkittävin virvoitusjuomien valmisteverotusta koskenut muutos oli vuoden 1976 alusta käyttöön otettu kertakäyttöpäällyksiin pakattujen virvoitusjuomien lisävero. Lisäveron tarkoituksena oli ympäristönsuojelulliset näkökohdat huomioon ottaen ehkäistä virvoitusjuoma- ja panimoteollisuuden siirtyminen yhä lisääntyvään kertakäyttöpäällyksien käyttöön.

Keskustelun terveyspoliittisista tavoitteista makeisverotuksen yhteydessä voidaan ainakin lainvalmisteluasiakirjojen perusteella katsoa alkaneen varsinaisesti 1970-luvulla. Esimerkiksi hyväksyessään vuonna 1976 lain makeisveron väliaikaisesta muuttamisesta eduskunta edellytti hallituksen ryhtyvän kiireellisesti toimenpiteisiin, joilla makeisvero voitaisiin kohdistaa tarkoituksenmukaisesti eri tuotteisiin siten, että kansanterveydellisesti suositeltavimmat makeisvalmisteet, kuten koivusokerituotteet, olisivat lievemmän verotuksen kohteena kuin muut makeisvalmisteet. Koivusokeria sisältävien makeisten (ksylitolimakeisten) lievempi verotus saatiin kuitenkin toteutetuksi vasta 1990-luvun puolivälissä.

Ruotsissa toteutettiin vuonna 1993 uudistus, jossa luovuttiin sellaisista valtiontaloudelliselta merkitykseltään vähäisistä veroista, jotka eivät olleet välttämättömiä yhteiskunnallisen ohjauksen välineenä. Näin makeisvero ja virvoitusjuomavero siirtyivät siellä historiaan. Makeisverosta luopumista perusteltiin myös kilpailuneutraaliussyillä. Verotuksen ulkopuolella oli sellaisiakin tuotteita, jotka rinnastuivat kuluttajien mielessä verollisiin tuotteisiin. Hyvänä ratkaisuna ei pidetty tällöin sitä, että verotuskohteiden piiriä olisi laajennettu, koska silloin olisi muodostunut uusia, vaikeita verollisten tuotteiden määrittelyongelmia. Myös virvoitusjuomaverosta luopumista perusteltiin Ruotsissa kilpailuneutraaliussyillä ja kohteen rajausongelmilla.

1.4.5 Kahvivero

Autonomian aikana kahvista ei kannettu Suomessa muuta veroa kuin tullia. Vaikka kahvin tulli oli korkea, piti ylellisyysveroja tutkinut *Ilm. Kovero* 1930-luvun alussa mahdollisena kahvin verotuksen korottamista. Pahimmaksi veron uhaksi mainittiin salakuljetusvaara.

Erityisen kahviveron käyttöönotto Suomen itsenäisyyden aikana ajoittuu II maailmansodan aiheuttamiin poikkeuksellisiin oloihin. Kahvi oli sokerin ohella ensimmäisiä tuotteita, joita ryhdyttiin tuolloin säännöstelemään. Säännöstelyn aloittamista pidettiin kiireellisenä asiana, koska maahantuonti kulutti niukkoja valuuttavaroja. Säännöstely toteutuikin 28.10.1939, jolloin kansanhuoltoministeriö sai oikeuden vahvistaa kahvin ylimmät myyntihinnat.

Kahvin kulutusta ei kuitenkaan katsottu tarpeelliseksi saattaa kokonaan säännöstelyn piiriin, vaan sallittiin rajoitetussa määrin ostaa kahvia myös vapaassa kaupassa. Koska tällaisen vapaaseen kauppaan jätetyn kahvin käyttöä säännöstelyn aikana pidettiin ylellisyysluonteisena, katsottiin perustelluksi kantaa siitä veroa valtion vaikean taloudellisen tilanteen helpottamiseksi. Vapaassa kaupassa ollutta kahvia kutsuttiin verokahviksi erotuksena säännöstelyn piiriin kuuluneesta korttikahvista.

Laki kahvista suoritettavasta verosta hyväksyttiin eduskunnassa yksimielisesti. Eduskunta edellytti, että säännöstelyn ulkopuolella oleva verokahvi oli pidettävä rajoituksitta tai sen kulutusta mahdollisimman vähän rajoittaen vapaassa kaupassa. Kansanhuoltoministeriön tarkoituksena oli ollut, että ainakin ensin verokahvia olisi myyty vain ravintoloille, juhliin ja edustustarkoituksiin.

Kahviveroa kannettiin paahdetusta kahvista 40 markkaa kilolta, ja veroa oli velvollinen suorittamaan asianomainen paahtimo. Verokahvia saivat pakata vain ne paahtimot, joille kansanhuoltoministeriö oli antanut siihen luvan. Valvonnan helpottamiseksi verokahvia saivat valmistaa ja laskea kauppaan ainoastaan Suomessa toimivat paahtimot. Verokahvi tuli aluksi kaupassa maksamaan noin 90–110 markkaa kilolta.

Laki kahviverosta oli aluksi voimassa vuoden 1940 loppuun. Tuona vuonna kahvivero tuotti 1,5 % valtion kaikista verotuloista. Kahvi-verolain voimassaoloa jatkettiin vielä vuosiksi 1941 ja 1942. Tämä

osoittautui kuitenkin fiskaaliselta kannalta turhaksi, sillä kahvin saatavuuden heikennyttyä kahvia ei laskettu enää vapaaseen kauppaan, minkä vuoksi veron tuotto oli vuonna 1941 minimaalinen ja vuonna 1942 veroa ei kertynyt enää lainkaan.

Vuoden 1941 jälkeen seuraava kahvierä saatiin Suomeen vasta 1940-luvun puolivälissä. Kahvivero otettiin uudelleen käyttöön vuonna 1948, kun kahvia oli jälleen paremmin saatavilla. Vero säädettiin, kun valtion tulo- ja menoarvion käsittelyn yhteydessä katsottiin, ettei tulo- ja menoarviota ollut mahdollista saada tasapainoon ilman valtion tulojen huomattavaa lisäämistä. Kahviveroa kannettiin paahdetusta kahvista 800 markkaa kilolta, jolloin kahvin kilohinnaksi laskettiin muodostuvan 2 000 markkaa.

Kun valtion taloudellinen tilanne vaati kahviveron säilyttämistä vuoden 1948 jälkeenkin, hallitus ehdotti lain pysyväksi säätämistä. Tämä ei kuitenkaan toteutunut, vaan kahviveroa jatkettiin yksivuotisten lakien nojalla. Veromääriä muutettiin useasti. Suurimmillaan kahviveron tuotto oli vuonna 1949, jolloin se oli 2 % valtion kaikista verotuloista.

Joulukuussa 1949 annetulla valtioneuvoston päätöksellä vahvistettiin ensimmäisen kerran ylin vähittäismyyntihinta myös verokahville. Kahviveroa oli alun perin tarkoitus kantaa vapaaseen kauppaan jätetystä kahvista. Syyskuussa 1950 annetulla päätöksellä verokahvin vapaa myynti kuitenkin väliaikaisesti lopetettiin ja myös verokahvia alettiin jakaa korttia vastaan.

Vuonna 1951 kahviverolakia muutettiin siten, että veroa alettiin kantaa myös paahdetusta ja paahtamattomasta kahvista, joka tuotiin maahan muussa tarkoituksessa kuin säännöstelltyyn kulutukseen. Kahvin säännöstely päättyi maaliskuussa 1954, jolloin kumottiin myös kahviverolaki. Senkin jälkeen kahvista on kannettu tullia ja liikevaihtoveroa.

1.4.6 Sokerivero

Vuonna 1939 säädetyin sokeriveron säätämisen taustalla olivat sodan aiheuttamat poikkeukselliset olot ja valtion lisääntynyt varaintarve. Kotimainen raakasokerin tuotanto, jota valtio oli aikaisemmin joutunut tukemaan, kävi maailmansodan vuoksi tapahtuneen sokerin

yleisen hinnannousun ja sokerin suojatullin korotuksen takia vuoden 1939 lopulla poikkeuksellisen edulliseksi. Tässä tilanteessa pidettiin kohtuullisena, että kotimainen sokeriteollisuus joutui osallistumaan valtion rahantarpeen tyydyttämiseen. Säädetty valmistevero ei siis kohdistunut maahan tuotuun sokeriin, vaan veroa kannettiin vain Suomessa sokerijuurikkaasta valmistetusta raaka- eli kidesokerista. Laki sokerista suoritettavasta verosta oli aluksi voimassa vuoden 1940 loppuun, mutta lain voimassaoloa jatkettiin vuodeksi kerrallaan kesäkuun 1949 loppuun saakka.

Sokeriveroa alettiin Suomessa kantaa seuraavan kerran vuonna 1975, jolloin tuli voimaan laki sokerijuurikkaasta valmistettujen tuotteiden valmisteverosta. Tämän sokeriveron pääasiallinen tavoite ei ollut valtiontaloudellinen, vaan vero liittyi kotimaisen sokerintuotannon edistämiseen eli Suomen maatalouspolitiikkaan. Veron tuotolla katettiin kotimaisen sokerintuotannon tuen tarvetta.

Vuonna 1980 voimaan tullut sokeriverolaki liittyi valmisteverolainsäädännön kokonaisuudistukseen. Sokerin valmisteverojärjestelmä säilyi pääosin entisessä muodossaan. Laki säädettiin aluksi olemaan voimassa vuoden 1983 loppuun, mutta voimassaoloaikaa jatkettiin ensin vuoden 1988 loppuun, sitten vuoden 1991 loppuun ja viimein vuoden 1994 loppuun.

Maatalouspoliittisten valmisteverojen kantamisen lähtökohdat muuttuivat olennaisesti EU-jäsenyyden myötä. Hallitus totesi, että Suomeen tuodaan paljon sokeria raaka-aineena sisältäviä tuotteita tai luonteeltaan niitä korvaavia tuotteita. Tällöin myös ne olisi tullut ottaa yhdenmukaisesti verotuksen piiriin. Vastaavasti kaikkien tuolloin verollisten tuotteiden vienti olisi ollut vapautettava verosta. Koska tuojia ja viejiä olisi ollut määrällisesti paljon, olisi verotuksen toimittaminen rajavalvonnan puuttuessa ollut vaikeaa. Tämä olisi johtanut siihen, että kotimainen teollisuus olisi joutunut huonompaan asemaan. Vuoden 1995 alusta sokeriverolaki kumottiin.

1.4.7 Ravintorasvavero

Kun pohditaan, pitäisikö kansanterveydellisistä syistä säätää rasvavero, on hyvä muistaa, että ravintorasvan valmistevero ei ole uusi keksintö. Sellainen vero oli meillä käytössä EU-jäsenyyteen asti.

Ravintorasvojen valmistevero, jolla säänneltiin lähinnä voin ja margariinin hintasuhdetta, kuului maatalouspoliittisiin valmisteveroihin. Huhtikuussa 1959 tuli voimaan laki eräistä ravintorasvoista suoritettava valmisteverosta, jonka perusteella kannettiin veroa margariinista ja eräistä muista siihen rinnastettavista ravintorasvoista. Margariinin hintakysymys oli ennen tämän lain säätämistä järjestetty osittain tullin ja osittain hinnantasaustlain perusteella kannetun hinnantasausmaksun avulla. Kun margariinin tulli oli noussut vuoden 1958 alusta ja kun hallitus suunnitteli, ettei hinnantasaustlain voimassaoloa jatketaisi enää vuodeksi 1959, jouduttiin hintakysymys hoitamaan uudella tavalla. Hinnantasausmaksu korvattiin ravintorasvoista kannettavalla valmisteverolla.

Voirasvaa tuotettiin Suomessa tuolloin runsaasti, ja voin vienti ulkomaille oli noussut suureksi. Kun vientihinta oli alhainen, vienti oli taloudellisesti epäedullista. Tämän vuoksi pidettiin välttämättömänä, että voin kotimainen kulutus olisi riittävän suuri.

Ravintorasvojen valmisteverotuksesta luovuttiin lokakuussa 1962, jolloin voin ja margariinin hintasuhteen sääntely siirtyi tapahtuvaksi tuontimaksujärjestelmän avulla.

Vuonna 1971 otettiin tuontimaksujen rinnalle jääkaappimargariinien osalta käyttöön valmisteverotus voin ja margariinin hintasuhteen sääntelyssä. Muiden ravintorasvojen osalta sen sijaan tuontimaksujärjestelmä oli edelleen yksinomainen keino säännellä voin ja margariinin hintasuhdetta.

Laki eräiden margariinien valmisteverosta oli voimassa vuoden 1977 loppuun. Se kumottiin vuonna 1978 voimaan tulleella lailla eräiden ravintorasvojen valmisteverosta. Tuolloin entinen ravintorasvojen tuontimaksu korvattiin valmisteverolla, johon lisäveron muodossa sisällytettiin myös jääkaappimargariineista kannettu valmistevero. Koska tuontimaksu oli asiallisesti vastannut valmisteveroa, pidettiin tarkoituksenmukaisena muuttaa se muodollisestikin valmisteveroksi. Ravintorasvojen valmisteveron tarkoituksena oli nyt paitsi säännellä voin ja margariinin hintasuhdetta myös tasata maailmanmarkkinahintojen vaikutuksia.

Ravintorasvojen valmisteverojärjestelmä säilyi vuonna 1980 voimaan tulleessa ravintorasvaverolaissa pääosin entisenlaisena. Jääkaappimargariinien lisäveron kantamisesta luovuttiin vuonna 1981.

Jotta margariinien keskimääräinen hintataso ja ravintorasvaveron tuotto eivät olisi lisäverosta luopumisen johdosta alentuneet, korotettiin vastaavasti ravintorasvaveron perusveroa.

Verotuksen perusteet muuttuivat 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa, kun hintavalvontalain voimassaoloa ei enää jatkettu. Koska teollisuudella oli tämän jälkeen vapaammat mahdollisuudet määritellä tuotteidensa hinnat, ei ravintorasvaveroa voitu käyttää samalla tavalla kuin aikaisemmin voin ja margariinin hintasuhteen sääntelemiseen. Ravintorasvaveron kantamisesta ei silti luovuttu, vaan verotukselle asetettuja tavoitteita muutettiin niin, että tarkoitus oli tukea kotimaista rypsiäntuotantoa.

Laki ravintorasvaverosta oli voimassa vuoden 1994 loppuun saakka, jolloin se Suomen EU-jäsenyyteen liittyen kumottiin. Ravintorasvaveron tavoitteet olivat ennen EU-jäsenyyttä sellaisia, että verotus olisi ollut periaatteessa mahdollista järjestää kansallisella valmisteverolla. Verotuksen valvonnan käytännön toteuttamiseen katsottiin kuitenkin liittyvän sellaisia ongelmia, ettei veron säilyttämistä pidetty perusteltuna.

1.4.8 Elintarvikkeiden valmistevero

Elintarvikkeiden valmistevero, jota kannettiin vuodesta 1954, oli maatalouspoliittinen vero. Se liittyi myös vapaakauppasopimuksiin. Suomen ja EFTAn välillä vuonna 1961 solmitussa sopimuksessa Suomi sitoutui asteittain alentamaan ja lopulta poistamaan tullin kaikilta teollisuustuotteina pidettäviltä tuotteilta. Teollisuustuotteiksi katsottiin myös huomattava osa elintarviketeollisuuden valmistamista tuotteista. Elintarviketeollisuuden käyttämien maataloudesta saatavien raaka-aineiden hintataso oli Suomessa merkittävästi maailmanmarkkinahintoja korkeampi, joten tullisuojan asteittain poistuessa kotimaisten elintarviketeollisuuden kilpailukyky olisi vaarantunut, ellei kotimaisten ja maailmanmarkkinahintojen erosta tuontitavaroille aiheutuvaa etua olisi eliminoitu.

Vuonna 1964 voimaan tulleella lailla eräiden leipomotuotteiden valmisteverosta otettiin käyttöön yhdistetty valmisteverojärjestelmä ja raaka-aineiden hinnanerojen tasausjärjestelmä, jossa kannettiin sekä kotimaassa valmistetuista että maahan tuoduista leipomotuot-

teista samansuuruista valmisteveroa. Kotimaisella valmistajalla oli kuitenkin oikeus saada korvauksena kyseisten tuotteiden valmistuksessa käytettyjen raaka-aineiden kotimaisten ja maailmanmarkkinahintojen erotusta vastaava summa. Näin sai elintarviketeollisuus vapaakauppasopimuksen perusteella tullittomiin tuotteisiin käyttämänsä maataloudesta saatavat raaka-aineet käytännössä maailmanmarkkinahintaan.

Hinnanero korvattiin kotimaiselle valmistajalle myös maasta viedyistä tuotteista, vaikka nämä tuotteet olivatkin valmisteverosta vapaat. Näin pyrittiin turvaamaan järjestelmän piiriin kuuluvien elintarvikkeiden vienti ja suomalaisen elintarviketeollisuuden kilpailukyvyyn säilyminen myös maailmanmarkkinoilla.

Järjestelmää sovellettiin aluksi vain eräisiin leipomotuotteisiin, mutta myöhemmin sen soveltamisalaa laajennettiin useaan kertaan. Valmistevero säädettiin samansuuruiseksi kuin oli asianomaisten tuotteiden valmistuksessa käytettyjen maatalousperäisten raaka-aineiden kotimarkkinahinnan ja maailmanmarkkinahinnan välinen ero. Täten kotimaiset valmistajat eivät joutuneet maksamaan valmisteveroa eivätkä anomaan palautusta, koska valmistevero ja vähennettävä hinnanero olivat yhtä suuret.

Vuonna 1980 tuli voimaan pysyvä laki elintarvikkeiden valmisteverosta. Se vastasi sisällöltään paljolti aikaisempia lakeja. Lakia muutettiin sen voimassaoloaikana useita kertoja. Esimerkiksi vuonna 1983 muutettiin kotimaiselle valmistajalle verottomista toimituksista suoritettava hinnanerokorvaus harkinnanvaraiseksi.

Vuonna 1994 tuli voimaan uusi laki elintarvikkeiden valmisteverosta. Kysymyksessä oli osa maataloustuotannon sääntelyjärjestelmien kokonaisuudistusta, jolla mm. kehitettiin tuontimaksu- ja hinnanerokorvausjärjestelmiä EU:ssa käytössä olevien järjestelmien kaltaisiksi. Uudistukseen vaikuttivat myös muu kansainvälinen kehitys eli ETA-sopimuksen voimaantulo ja GATTin Uruguayn kierros.

Uudistuksessa aikaisemmat elintarviketuotteiden valmisteverotukseen yhdistetyt jalostettujen raaka-aineiden viennin yhteydessä suoritettavat hinnanerokorvaukset siirrettiin maataloustuotteiden hinnanerokorvauksista annetun uuden lain piiriin. Lisäksi huomattava osa aikaisemman lain tuotevalikoimasta siirrettiin tuontimaksulain alaisuuteen. Elintarviketuotteiden valmisteverolain piirissä säilyivät

ne tuotteet, joiden GATT-sidonnaisuudet eivät sallineet tuontimaksun kantamista.

Elintarviketuotteiden valmisteverosta annettu laki kumottiin vuoden 1995 alusta Suomen liittyessä Euroopan unioniin. EU-jäsenyyden myötä Suomessa otettiin käyttöön EU:n tuontimaksujärjestelmä, jolla oli sama tarkoitus kuin oli ollut elintarvikkeiden valmisteverolla. Tuontimaksujen avulla nostettiin maatalousalkuperää olevien raaka-aineiden hinta kotimarkkinatasolle.

1.4.9 Liikevaihtovero

Yleisen kulutusverotuksen eli liikevaihtoverotuksen katsotaan varsinaisesti alkaneen, kun I maailmansota finanssitarpeineen johti ensin Saksassa (1916) ja pian monissa muissakin maissa tämän verotusmuodon käyttöön ottamiseen.

Suomessa liikevaihtoverotus otettiin käyttöön vuonna 1941, kun ulkomaankauppa oli sodan takia tyrehtynyt ja valtiolle tärkeän tulonlähteen muodostaneet tullitulot olivat romahtaneet. Ensimmäinen liikevaihtoverolakimme perustui yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntijärjestelmään. Sosiaalisista ja veroteknisistä syistä verosta vapautettiin mm. tärkeimmät peruselintarvikkeet sekä tupakka ja alkoholijuomat, vesi, tietyt energiatuotteet ja väkilannoitteet. Suomen toinen liikevaihtoverolaki tuli voimaan jo vuoden 1942 alussa ja oli voimassa vuoden 1950 loppuun. Tämäkin laki perustui yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntijärjestelmään. Verottomien tavaroiden määrä kasvoi vähitellen suureksi ja tuotti lähinnä vähittäiskauppiaille suuria erotteluvaikeuksia. Vähittäiskaupassa oli lisäksi runsaasti sellaisia yrityksiä, joiden edellytykset hoitaa liikevaihtoveroasioita olivat rajalliset. Verovelvollisten lukumäärä kasvoi huomattavasti, mikä vaikeutti verotuksen valvontaa.

Kolmas liikevaihtoverolaki tuli voimaan vuoden 1951 alussa ja oli voimassa vuoden 1963 loppuun. Kahden vaiheen verotuksesta siirryttiin tuolloin yhden vaiheen verotukseen ottamalla käyttöön tuotantoverojärjestelmä. Verovelvollisia olivat tuotannolliset yritykset eli teolliset ja työliikkeet sekä lisäksi anniskelu- ja tanssiravintolaliikkeiden harjoittajat. Verovelvollisten lukumäärä aleni noin kolmannekseen edelliseen järjestelmään verrattuna. Verottomia olivat mm.

monet ns. välttämättömyyshyödykkeet. Elintarvikkeista verottomiksi säädettiin

”kide-, pala-, keko-, kandi- ja jauhesokeri, sokerisiirappi ja -liuos, melassi, leipomotuotteet, lukuun ottamatta leivoksia, keksejä, kaakkuja ja niihin verrattavia konditoriatuotteita, ruis, vehnä, ohra, herne ja kaura, siemenet, maltaat, talkkunajauho, peruna, perunajauho, voi, margariini ja muu ravintorasva, tavallinen, kuorittu, pastöroitu, säilötty, kuivattu ja homogenisoitu maito, kerma, piimä, juusto, talouskalja, ruokajuurikasvit, vihannekset, marjat, hedelmät, sienet, liha, kala sekä liha- ja kalajalosteet, einesvalmisteet ja kananmunat, paitsi anniskelu- ja tanssiravintoloissa”.

Liikevaihtoverottomia olivat myös *jauhatusjätteet, korsirehu, rehukau-ra, rehusselluloosa, rehukivennäisaineet, väkirehut, kotieläinten ruokin-nassa käytetyt teollisuuden jäteaineet ja AIV-rehuliuos*. Liikevaihtoveroa ei maksettu myöskään *tupakkavalmisteista, väkijuomista eikä vedestä*.

Tuotantoverotyyppinen liikevaihtoverojärjestelmä osoittautui epäneutraaliksi ja hallinnollisesti raskaaksi. Raja teollisen liikkeen, työliikkeen ja ei-verovelvollisen käsityöläisen välillä muodostui epäselväksi ja usein mielivaltaiseksi, mikä vinoutti yritysten välistä kilpailutilannetta. Verokannan kapeudesta aiheutuva veron korkeus johti verottomien tavaroiden määrän huomattavaan kasvuun, eikä jaossa verollisen ja verottoman tavarantoimittajan välillä ollut useinkaan johdonmukaisuutta. Suurimmat vaikeudet aiheutuivat siitä, että tukku- ja vähittäiskauppaporras olivat verotuksen ulkopuolella; tavarantoimittajan koko vähittäismyyntihinta ei joutunut verotuksen kohteeksi. Tämä johti veron tuottoa pienentäviin siirtohintajärjestelyihin ja lopulta siihen, että koko tuotantoverojärjestelmästä oli luovuttava.

Neljäs liikevaihtoverolaki tuli voimaan vuoden 1964 alussa. Siirryttiin järjestelmään, jossa vero kannettiin taloudellisen vaihdannan kaikissa vaiheissa ja jokainen vaihdannan porras suoritti veroa saman prosentin mukaan tavarantoimittajan myynti- ja ostohinnan erotuksesta eli tuotteelle yrityksessä muodostuneesta arvonlisästä. Vero kohdistui siten tuotteen koko kuluttajahintaan. Laki perustui keskeisiltä osiltaan arvonlisäveron ideaan ja oli siinä suhteessa maailman ensimmäisiä.

Soveltamisalan ulkopuolelle jäi lukuisia keskeisiä palveluja (mm. kuljetus-, majoitus-, suunnittelu-, konsultointi- ja mainostoimistopalvelut). Myös varsinainen rakennustyö pidettiin edelleen verotuk-

sen ulkopuolella. Verovelvollisten piiri pyrittiin saamaan laajaksi; verovelvolliseksi säädettiin lähtökohtaisesti jokainen, joka harjoitti tavarán myyntiá liiketoiminnan muodossa. Alkutuotannon harjoittajat eivät olleet verovelvollisia.

Kaikkien verollisten tavaroiden myynti oli jokaisessa vaihdannan portaassa saman veroprosentin suuruinen. Verokanta oli aluksi 10 %, sittemmin 11 %, 14 %, 16 %, 16,5 %, 17 % ja lopulta 17,5 % laskettuna hinnasta, johon vero sisältyi.

Suomen liikevaihtoverotus uudistettiin 1.10.1991 voimaan tulleella liikevaihtoverolailla, joka oli järjestyksessä viides. Tällä selkeytettiin järjestelmää ja muutettiin se lainsäädäntöteknisesti vastaamaan ajan vaatimuksia sekä kansainvälistä käytäntöä ja kilpailijamaiden verotusta. Uudessa laissa vähennysoikeuksia laajennettiin mutta merkittäviä rajoituksia vielä jäi. Verokannaksi säädettiin 22 % verottomasta hinnasta, mikä oli noin 18 % verollisesta hinnasta.

Vero kohdistui periaatteessa samansuuruisena kaikkien tavaroiden kuluttajahintoihin. Kuluttajahintaa rasittava elintarvikkeiden vero kuitenkin poistettiin alkutuottajan myyntihinnan osalta myöntämällä laskennallinen vähennys. Tällaisen edullisen verokohtelun, joka asiallisesti merkitsi normaalia alempaa verokantaa, saivat yleensä elintarvikkeet. Jalostamattomina alkutuotteina, joista sai tehdä laskennallisen vähennyksen, luettiin esimerkiksi vuoden 1991 liikevaihtoverolain 49 §:ssä seuraavat:

- 1) ruis, vehnä, ohra ja kaura jyvänä, myös kuivattuina ja lajiteltuina;
- 2) herne, myös palosta poistettuna, kuivattuna ja lajiteltuna;
- 3) peruna, myös lajiteltuna;
- 4) maito, myös kuorittuna;
- 5) kananmunat, myös lajiteltuina;
- 6) liha ruhona, ruhon osina tai luuttomaksi leikattuna sekä muut syötävät eläinten osat tuoreina, myös jäähdytettyinä, jäädytettyinä, suolattuina tai ulkokuivattuina;
- 7) ahven, ankerias, Grönlannin pallas, harjus, hauki, järvitaimen, kampela, kiiski, kilohaili, myös maustettuna, kirjolohi, kolja, kuha, kuore, lahna, lohi, made, molva, muikku, nahkiainen, nieriä, pasuri, puna-ahven, punakampela, puronieriä, purotaimen, Ruijan pallas, salakka, seiti, siika, silakka, silli, sulkava, suutari, särki, säyne, taimen, turska ja vimpa tuoreina, kuivattuina, suolattuina tai savustettuina, myös sisälmykset poistettuina, sekä mainittujen kalojen mäti;

1 Elintarvikeverotuksen kehitys 1500-luvulta 1990-luvun puoliväliin

- 8) syötävät linnut ja muut riistaeläimet tuoreina, myös kynittyinä, nyljettyinä ja sisälmykset poistettuina;
- 9) juuriselleri, lanttua, maa-artisokka, mustajuuri, nauris, palsternakka, piparjuuri, porkkana, punajuuri, retiisi ja retikka tuoreina tai kuivattuina, myös puhdistettuina, lajiteltuina ja paloitetuina;
- 10) kaalikasvit, palkokasvit, salaattikasvit ja sipulikasvit, kurkku, kurpitsa, lehtiselleri, makea maissi, melooni, paprika, parsa, pinaatti, raparperi, tomaatti ja maustevihannekset, kuten persilja, tilli, meirami ja vihantakrassi, kaikki tuoreina tai kuivattuina, myös paloitetuina;
- 11) luonnonvaraiset tai viljeltyt syötävät sienet tuoreina, myös kuivattuina tai suolattuina;
- 12) luonnonvarainen tai viljelty herukka, juolukka, karpalo, karviaismarja, mansikka, mesimarja, mustikka, muurain, pihlajanmarja, puolukka, ruusunmarja, tyrnimarja, vadelma ja variksenmarja tuoreina tai kuivattuina;
- 13) luonnonhunaja;
- 14) kotivoi, -kerma, -piimä ja -juusto;
- 15) kirsikka, kriikuna, luumu ja omena tuoreena;
- 16) pelto-, puutarha- ja koristekasvien sekä hedelmä- ja metsäpuiden kylvösiemenet;
- 17) karkearehu, kuten heinät, heinäjauho, oljet, viljankuoret, ruumenet, laidunruohot tuoreina tai kuivattuina, rehukaali ja säilörehu;
- 18) elävät kasvit ja kukkaviljelyn tuotteet, kuten istutustarkoitukseen myytävät juuri- ja varsimukulat, juurakot, pistokkaat, sipulit, varrennukset ja taimet sekä irrallaan tai astioissa kasvavina myytävät kasvit tai kasvinosat, viherkasvit ja leikkovihreä.

Laskennallinen vähennys tehtiin *1,35-kertaisena lihasta* ruhoina, ruhon osina tai luuttomaksi leikattuna ja teuraseläimistä. *Maidosta* vähennys tehtiin peräti *1,6-kertaisena*. Tuolloin ei keskusteltu vielä siitä, pitäisikö lihalle ja maidolle säätää muita elintarvikkeita ankarampi vero.

Hanke siirtyä laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen oli pitkään vireillä. Se konkretisoitui, kun asia vuonna 1991 otettiin hallitusohjelmaan. Hallitus antoi kesäkuussa 1993 eduskunnalle esityksen arvonlisäverolaiksi, ja laki tuli voimaan 1.6.1994.

1.5 EU-jäsenyyden aikainen kulutusverotus

1.5.1 Arvonlisävero, alkoholivero ja tupakkavero

Vuoden 1995 alussa Suomi liittyi jäseneksi Euroopan unioniin, jonka keskeisiä periaatteita on tavaroiden vapaa liikkuvuus. Jäsenmaiden välisessä kaupassa ei kanneta tulleja, ja EU:n ulkopuolelta tuotavien tavaroiden tullit eivät ole jäsenvaltion vaan unionin tuloja. Tulliverotusta käsitellään erityisesti elintarvikkeiden nimikkeiden osalta jäljempänä luvussa 3.

Arvonlisäverolakia muutettiin perusteellisesti vuoden 1995 alusta Suomen tultua EU:n jäseneksi ja osaksi sisämarkkina-aluetta. Myös alkutuottajat olivat nyt arvonlisäverovelvollisia, mutta elintarvikkeille säädettiin normaalia alempi verokanta, joka sittemmin ulotettiin koskemaan myös elintarvikkeiden myyntiä ravitsemisliikkeissä.

Yleistä arvonlisäverokantaa on Euroopassa viime vuosina yleensä nostettu. Korkein se on nykyisin Unkarissa (27 %), sitten seuraavat Norja, Ruotsi ja Tanska (25 %) sekä Suomi, Islanti³ ja Kroatia (24 %). EU-maiden alimmat yleiset arvonlisäveroprosentit ovat Maltalla (18 %) ja Luxemburgissa (17 %). Vielä alempi veroprosentti on Sveitsissä (8 %).

Suomen yleinen verokanta nostettiin 1.7.2010 lukien 23 %:ksi ja alennetut verokannat 9 %:ksi ja 13 %:ksi. Vuoden 2013 alusta yleinen verokantamme korotettiin 24 %:ksi ja alennetut verokannat 10 %:ksi ja 14 %:ksi, joista jälkimmäinen koskee mm. elintarvikkeita.

Arvonlisävero on nykyisin Suomen valtion verotuloista fiskaalisesti merkittävin. Vuonna 2017 sen tuotto oli noin 17 miljardia euroa, joka oli noin 41 % valtion verotuloista.

Suomen liittyessä EU:n jäseneksi meillä säädettiin direktiivien määräysten toimeenpanemiseksi uusi *alkoholiverolaki*. Vero määräytyy tuotteen etyylialkoholipitoisuuden tai juoman määrän mukaan.

EU:ssa harmonisoidun *tupakkaverotuksen* veropohjaan kuuluvat savukkeet, sikarit ja pikkusikarit sekä piippu- ja savuketupakka. Meillä tähän liittyen kannetaan kansallistakin valmisteveroa, kun

³ Korkeimmillaan Islannin arvonlisävero on ollut 25,5 %.

verolliseksi on säädetty myös muut tupakkaa sisältävät tuotteet sekä savukepaperi. Suomi kantaa nykyisin tupakkaveroa myös suunuuskasta, purutupakasta ja nenänuuskasta. Veromäärien osalta EU:ssa on kyetty sopimaan vain jäsenvaltioissa sovellettavista vähimmäisverotasoista, minkä vuoksi eri maiden verokannoissa on huomattavia eroja.

Elintarvikkeiden arvonlisäveron, alkoholiveron ja tupakkaveron kehitystä Suomen EU-jäsenyyden aikana käsitellään tarkemmin seuraavassa pääluvussa.

1.5.2 Makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaverot

Suomen liittyminen EU:n jäseneksi johti valmisteverolainsäädäntöme kokonaisuudistukseen. Vaikka makeisveron ja virvoitusjuomaveron valtiontaloudellinen merkitys oli muihin valmisteveroihin verrattuna pieni, ei näiden verojen kantamisesta EU-jäsenyydenkään jälkeen katsottu voitavan meillä luopua. Nyt säädettiin kansallinen laki makeis- ja virvoitusjuomaverosta, ja siihen sisällytettiin molempia veroja koskevat säännökset.

Virvoitusjuomaverotuksessa tapahtui EU-jäsenyyden myötä joitakin muutoksia. Aiemmin Suomessa ei kannettu eräistä kotimaisista marjoista valmistetuista virvoitusjuomista virvoitusjuomaveron perusveroa. Koska tällaisen verottomuuden tavoitteet liittyivät kotimaisen tuotannon suojaamiseen, ei verottomuutta EU-säännösten vuoksi voitu sisällyttää enää uuteen lakiin. Tämä lisäsi verovelvollisten määrää.

Makeisten valmisteverotus säilyi pääosin entisellään. Siinä otettiin kuitenkin käyttöön koivusokeria sisältävien makeisten (ksylitolimakeisten) verottomuus. Lakialoitteen ksylitolimakeisten verottomuudesta oli allekirjoittanut toistasataa kansanedustajaa. Valtiovarainvaliokunta ehdotti vapautettavaksi verosta ”sellaiset tuotteet, joiden kiistatta on osoitettu olevan hampaille terveellisiä”. Verottomiksi säädettiin sellaiset makeiset, jotka oli makeutettu koivusokerilla siten, että sen osuus tuotteen makeuttajista oli vähintään 50 %. Lisäksi edellytyksenä oli, että tuotteessa ei käytetty sakkaroosia, glukoosia, tärkkelyssiirappia, hedelmäsokeria eikä muita helposti käymiskelpoisia bakteeriainevaihduntaan soveltuvia makeuttajia eikä sitruuna-

happoa tai muita vastaavia happoja, jotka aiheuttavat hampaiden kemiallista syöpymistä.

Makeisvero poistettiin verojärjestelmästä vuonna 1999. Hallituksen esityksessä todettiin, että yhdenmukaistettaessa valmisteverotusta koskevaa lainsäädäntöä Suomen valmistautuessa EU-jäsenyyteen kansallisen makeisveron kantamista oli jatkettu valtiontaloudellisista syistä. Makeisten harmaatuontia pitivät kauppa ja makeisteollisuus makeisverotuksesta johtuvana ongelmana. Verottomasti maahantuotujen makeisten katsottiin myös aiheuttavan kilpailun vääristymiä, koska niitä myytiin edullisemmin kuin verollisia makeisia. Viranomaiset eivät kuitenkaan olleet todenneet makeisveron kiertämisestä aiheutuneen merkittäviä ongelmia. Tutkitut rikokset olivat yleensä olleet vähäisiä, ja niiden vaikutukset markkinoilla olivat olleet paikallisia. Myös makeisveron tuotto oli hieman noussut, joten suurimittaisista salakuljetettujen makeisten myyntiä ei voitu katsoa esiintyvän.

EU-säädökset kielsivät jäsenvaltioita määräämästä muiden jäsenvaltioiden tuotteille korkeampia veroja kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille. Euroopan komissio oli lähettänyt Suomelle vuonna 1997 virallisen huomautuksen, jossa katsottiin, että Suomi oli rikkonut velvoitteet, kun se piti voimassa ksylitolimakeisten verovapauden suhteessa muihin tavallista sokeria sisältämättömiin, muilla sokerialkoholeilla kuin ksylitolilla, kuten sorbitolilla, makeutettuihin ja muista jäsenvaltioista peräisin oleviin makeisiin. Suomi oli toimittanut komissiolle vastauksensa, jossa katsottiin, ettei kyse ollut tuontituotteita syrjivästä verosta. Ksylitolimakeisten verovapaus oli myönnetty makeisten sisältämien makeutusaineiden perusteella, ei makeisten alkuperän perusteella. Näin tuontimakeiset saivat saman veroedun kuin kotimaiset tuotteet, jos ne täyttivät laissa säädetty verottomuuden edellytykset. Suomessa myytiin sekä kotimaassa että ulkomailla valmistettuja ksylitolimakeisia. Toisaalta makeisveroa kannettiin merkittävästä määrästä sellaisia kotimaisia sokerittomia makeisia, jotka oli makeutettu muulla kuin ksylitolilla.

Suomi oli saanut komissiolta myös veron kantojärjestelmää koskevan epävirallisen huomautuksen. Siinä katsottiin, että toisesta jäsenvaltiosta vastaanotetut tuotteet olivat epäedullisemmassa asemassa kotimaasta tehtyyn hankintaan verrattuna. Kirjelmässä todettiin myös, että oli suhteetonta soveltaa samanlaisia säännöksiä vähäisten

kansallisten valmisteverojen kantamiseen kuin tuottoisien yhdenmu-
kaistettujen valmisteverojen kantamiseen. Vastauksessaan komission
epäviralliseen huomautukseen Suomi katsoi, että veron kantojärjestel-
mä oli mahdollisimman yksinkertainen eli pelkkä veron maksaminen
riitti. Se, joka toi tuotteita toisesta jäsenvaltiosta, ei joutunut syrjivän
veron kohteeksi.

Kansallisesta valmisteverosta Suomen makeismarkkinoille aiheu-
tuvien ongelmien vuoksi hallitus esitti makeisverosta luopumista.
Makeisveron kumoaminen ei näy synnyttäneen eduskunnassa min-
käänlaista vastustusta, ja valtiovarainvaliokunnan mietintökin oli tältä
osin yksimielinen. Makeisvero kumottiin vuoden 1999 alusta, kuten
edellä todettiin, mutta virvoitusjuomavero säilytettiin.

Makeisvero herätettiin meillä uudelleen henkiin 2010-luvun alussa.
Hallitus perusteli tätä fiskaalisilla syillä, mutta asian käsittelyn yhtey-
dessä esillä olivat myös terveyspoliittiset näkökohdat. Hallitus totesi
väitetyin, että ehdotettu vero syrjisi joitakin yrityksiä ja vääristäisi näin
elintarvikealan yritysten välistä kilpailua. Jotkut esittivätkin, että vero-
pohjaa tulisi laajentaa muihin samankaltaisiin tuotteisiin, kuten kek-
seihin, makeisiin leivonnaisiin, hilloihin ja jogurtteihin. Tätä hallitus
ei kuitenkaan päätenyt esittämään. Hallitus sanoi tavoitteena olevan,
että vero kohdistuisi tasapuolisesti kaikkiin makeisiin, jäätelöihin ja
alkoholittomiin juomiin. Tavoitteena oli myös, että veron kantojär-
jestelmä olisi riittävän yksinkertainen ja yksiselitteinen.

Hallitus totesi, että makeisten tavoin sokeria sisältäviä elintarvik-
keita olivat esimerkiksi keksit, kakut, jäätelö, kuivatut ja mahdollisesti
kuorrutetut hedelmät ja vihannekset, hillot, murot ja perunalastut.
Erityisesti keksit ja muut leipomatuotteet⁴ koettiin usein makeis-
ten kaltaisiksi tuotteiksi. Kakkujen, leivosten, pullien, keksien sekä
muiden niiden kaltaisten makeiden leipomatuotteiden verottami-
nen oli kuitenkin ongelmallista, koska sellaisia tuotteita ei luoki-
teltu yhdistetyssä nimikkeistössä omiksi alanimikkeikseen. Makeat
leipomatuotteet sisältyivät tullitariffin nimikkeeseen numero 1905,
joka sisälsi myös sellaisia tuotteita, joita ei voitu pitää makeisten kal-
taisina; esimerkkinä ruokaleipä ja muut suolaiset leipomatuotteet.
Veronalaisten tuotteiden rajaaminen ryhmästä numero 1905 siten,

⁴ Tässä kirjassa käytetään sanoja leipomatuote ja leipomotuote synonyymeinä.

että vältettäisiin samankaltaisten tuotteiden erilainen kohtelu, olisi ollut erittäin vaikeaa. Epätarkkuus veron kohteena olevan tuotteen määritelmässä olisi aiheuttanut epävarmuutta siitä, kuuluuko tuote verotuksen piiriin.

Esityksen perusteluissa todettiin, että lausunnoissa oli otettu kantaa ehdotuksen terveysvaikutuksiin puolesta ja vastaan. Lausunnoissa katsottiin, että ehdotus edistää kansalaisten terveyttä ja on siksi kannatettava. Toisaalta lausunnoissa katsottiin epäkohdaksi, että verotus kohdistuisi myös terveellisiin lähde- ja kivennäisvesiin ja ksylitolituotteisiin. Lisäksi katsottiin, ettei sokerin eikä minkään muunkaan yksittäisen elintarvikkeen yhdistämiselle lihavuuden yleistymiseen ollut perusteita. Hallitus totesi, että esityksen tarkoituksena oli valtion tulojen kasvattaminen eikä esitykselle ollut asetettu terveystavoitteita.

Laki makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaverosta tuli voimaan vuoden 2011 alussa. Saman vuoden kesällä toimintansa aloittaneen ns. sixpack-hallituksen ohjelmassa luvattiin laajentaa makeisten ja jäätelön valmisteveron pohjaa ja nostaa verotasoja ja näin lisätä valtion verotuloja. Makeisten ja jäätelön valmisteveron korvaaminen sokeriverolla luvattiin selvittää. Sokeriverotyöryhmä suoritti toimeksiantonsa mukaisen tehtävän ja pohti vaihtoehtoisia sokeriveromalleja. Myös työryhmän raportin (Valtiovarainministeriön julkaisuja 3/2013) mukaan sokeriveron toteuttamisessa kuitenkin olisi suuria vaikeuksia.

Verotaulukko, jonka mukaan makeisista ja jäätelöstä kannettiin valmisteveroa, oli vuodesta 2012 alkaen seuraava:

Tullitariffin nimike	Tuote	Tuote- ryhmä	Veron määrä
1704	Kaakaota sisältämättömät sokerivalmisteet	1	95 snt/kg
2106:sta	Nimikkeen 1704 tuotteita vastaavat tuotteet, jotka muulla kuin sokerilla makeutettuina kuuluvat nimikkeeseen 2106	2	95 snt/kg
1806	Suklaa ja muut kaakaota sisältävät elintarvikevalmisteet	3	95 snt/kg
2105	Jäätelö, mehujää ja niiden kaltaiset jäädytetyt valmisteet, myös kaakaota sisältävät	4	95 snt/kg
1901:stä	Jäätelön valmistukseen tarkoitettu seos	5	95 snt/kg

Vuonna 2015 makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveron tuotoksi ennakoiitiin 256 miljoonaa euroa, josta juomien osuus oli 147 miljoonaa euroa ja makeisten ja jäätelön osuus 109 miljoonaa euroa. Pääministeri *Sipilän* hallitus päätti, että makeisilta ja jäätelöltä poistetaan vero vuoden 2017 alussa mutta virvoitusjuomien vero säilytetään. Makeisten ja jäätelön verosta luopumista perusteltiin sillä, että verosta oli tehty komissiolle kaksi valtioneuvoston päätöstä. Epävirallisessa menettelyssä komissio oli ilmoittanut Suomelle, että se piti tuolloista tulolinimikkeisiin sidottua ja valtiontaloudellisin perustein kannettavaa veroa valtioneuvoston päätösten vastaisena. Vero ei komission mukaan kohdellut samankaltaisia tuotteita veron tavoitteen kannalta neutraalisti ja sisälsi siksi valtioneuvoston katsottavaa valikoivaa verotukea veron ulkopuolelle jääville tuotteille. Komissio katsoi, että muutokset veropohjaan olisivat välttämättömiä. Jos verojärjestelmän katsottaisiin sisältävän kiellettyä valtioneuvoston tukea, riskinä olisi veron takaisinperintä veron ulkopuolelle jääneiltä tuotteilta kymmeneltä vuodelta korkoineen. Veropohjan laajentaminen uusiin tuoteryhmiin merkitsisi lisääntyvää hallinnollista taakkaa veron piirissä oleville toimijoille eikä välttämättä ratkaisisi neutraalisuusvaatimusta.

Hallituksen esityksen mukaisesti makeis- ja jäätelöveron kumoamisesta johtuva verotulojen väheneminen korvattiin polttoaineveroa korottamalla. Se olikin helppo ratkaisu, kun öljyn hinta oli olennaisesti laskenut.

2

Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

2.1 Arvonlisävero

2.1.1 Elintarvikkeiden, alkoholin ja tupakan verokanta

Arvonlisäverolain tullessa voimaan 1.6.1994 yleinen verokanta oli 22 %, ja se koski myös elintarvikkeita ja alkoholia. Ns. alkutuotevähennyksen vuoksi elintarvikkeisiin kohdistuva todellinen arvonlisäverorasitus oli kuitenkin alempi.

Vuoden 1995 alusta Suomesta tuli EU:n jäsen ja Suomea tuli sitomaan myös arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY). Se mahdollisti yleisen verokannan ohella kaksi alempaa verokantaa, joiden kuitenkin tuli olla vähintään 5 %. Direktiivin liitteessä oli luettelo sellaisten tavaroiden ja palvelujen suorituksista, joihin voitiin soveltaa näitä alennettuja verokantoja. Luettelon ensimmäinen kohta kuului:

”Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, vilja, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitetut ainekset; tuotteet, joita tavallisesti käytetään elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen.”

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Vuoden 1995 alusta elintarvikkeille säädettiin Suomessa 17 %:n verokanta. Elintarvike oli AVL 85 §:ään otetun määritelmän mukaan ”ruokatavara, juoma ja muu sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitettu aine sekä niiden raaka-aine ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettävä mauste, säilöntäaine, väri- ja muu lisäaine”. Elintarvikkeiden alennetun verokannan ulkopuolelle rajattiin nimenomaisella säännöksellä tarjoilutoiminta, elävät eläimet, vesijohtovesi, alkoholi-juomat, lääkkeet ja myrkyt.

KHO 1995 B 571. Yhtiö suoritti muiden omistamien eläinten teurastustyötä. Ruhoja saatettiin lisäksi paloitella, pakastaa ja pakata. AVL:n tyhjentävänä pidettävässä luettelossa ei mainittu valmistus- tai muita työsuorituksia, joiden tuloksena syntyi kuluttajalle myytävä elintarvike. Myöskään hallituksen esityksestä tai muusta lainvalmisteluaineistosta ei saanut tukea tulkinnalle, jonka mukaan näistä työsuorituksista suoritettava vero olisi alemman verokannan mukainen. Tämän vuoksi mainittujen teurastus- ja muiden työsuoritusten myynnistä oli suoritettava vero yleisen verokannan mukaan (äänestys 4–1).

Ihmisille tarkoitettujen elintarvikkeiden lisäksi samansuuruinen alennettu verokanta säädettiin eläimille tarkoitetuille rehuaineille (rehu ja rehuseos sekä niiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettu raaka- ja lisäaine, eläimen ruokana käytettävät teollisuuden jäteaineet sekä rehukala).

KHO 27.3.1997 T 730. Naudan nahasta massaksi jauhetut, muotoon puristetut ja paistetut puruluupatukat, ns. herkkuluut oli tarkoitettu koirien ravinnoksi ja koirat myös tosiasiaassa söivät ne. Herkkuluu oli AVL 85.1 §:n 2 kohdassa tarkoitettu rehuaine. Sen myynnistä oli suoritettava veroa alemman verokannan mukaisesti. Sen sijaan yhtenäisestä nahanpalasta valmistettujen paistettujen puruluiden, joiden ensisijaisena tarkoituksena oli koirien pureskelutarpeen tyydyttäminen ja hampaiden kunnossapito, myynnistä oli suoritettava veroa yleisen verokannan mukaisesti. Ks. myös KHO 7.9.1995 T 3419.

KHO 27.11.1996 T 3697. Koirien ja kissojen ihon ja turkin ongelmien lievitykseen käytettävät EfaVet Regular -kapselit, kissojen ja koirien turkin kunnon ylläpitoon käytettävät EfaCoat-kapselit ja -tipat, vasikoille annettava dieettirehu Boviferm Plus, porsaiden ja vasikoiden suoliston toiminnan normalisointiin annettavat Suiferm Start ja Boviferm Primo sekä koirien suoliston toiminnan normalisointiin annettava Enteroferm

olivat rehun lisäaineita, joiden myynnistä oli suoritettava veroa alennetun verokannan mukaan.

Alennetun verokannan piiriin ei kuulunut tarjoilutoiminta, joten esimerkiksi ravintolasta ostetun ruuan verokantaan vaikutti se, nauttikko asiakas kyseisen ruuan ravintolassa vai sen ulkopuolella.

Vuonna 2006 EU:ssa annettiin arvonlisäverodirektiivi 2006/112/12, jolla korvattiin entinen direktiivi. Luettelossa suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja verokantoja, mainittiin ensimmäisenä kohtana:

”Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet”.

Määritelmä siis oli hyvin samanlainen kuin aikaisemmassa direktiivissä.

Elintarvikkeiden (ja rehuaineiden) arvonlisäverokanta alennettiin Suomessa 12 %:ksi 1.10.2009. Muutosta perusteltiin hallituksen esityksessä 114/2008 seuraavasti:

Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 98 artiklan mukaan jäsenvaltio voi soveltaa korkeintaan kahta alennettua verokantaa. Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmassa todettiin, että verotuksen oikeudenmukaisuuden lisäämiseksi elintarvikkeiden arvonlisävero alennetaan 17 %:sta 12 %:iin. Vuoden 2008 talousarvion laadinnan yhteydessä hallitus päätti, että alennus toteutetaan vuoden 2009 lokakuun alussa. Hallitus antoi 15.9.2008 sen mukaisen esityksen arvonlisäverolain 85 §:n muuttamisesta.

Esityksessä todettiin, että elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentaminen merkitsi noin 500 miljoonan euron verotulojen vuotuista menetystä. Veronmenetyksestä noin puolet palautuisi valtiolle veronalennuksen aiheuttamien talouden käyttäytymisvaikutusten kautta.

Uudistuksen johdosta elintarvikkeiden hinnat laskisivat noin 4 %. Uudistuksella ei olisi merkittäviä tulonjakoa muuttavia vaikutuksia. Veronalennuksen hyöty henkeä kohden olisi keskimäärin 77 euroa vuodessa. Alimmassa tulodesiilissä veronalennuksen hyöty vuodessa olisi henkeä kohden keskimäärin 59 euroa, kun keskimääräinen hyöty ylimmässä desiilissä olisi keskimäärin 106 euroa.

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Arvonlisäveron alennuksen työllisyysvaikutukset johtuisivat pääosin kuluttajien yleisen ostovoiman paranemisesta. Kokonaistyöllisyys paransi 6 000 henkilöllä eli 0,25 %. Kaupan, elintarviketeollisuuden ja ravintolapalvelujen työpaikkojen lisäys arvioitiin muutamaksi sadaksi.

Valtiovarainvaliokunta puolsi esityksen hyväksymistä muuttamattomana (VaVM 19/2008). Se esitti seuraavaa:

Muutos hyödyttäisi erityisesti pienituloisia kotitalouksia; ehdotetulla arvonlisäveron alennuksella on tutkimusten mukaan suurempi tulonjakoa tasoittava vaikutus kuin sitä vastaavalla tuloveron alennuksella, so. 0,44 prosenttiyksikköä kaikilla tulotasoilla. Muutos pienentäisi elintarvikkeiden verokannan eroa myös eurooppalaiseen tasoon, jonka painotettu keskiarvo on 5,5 prosenttia. Lähialueista ainoastaan Tanskan (25 %) ja Viron (18 %) verokanta on korkeampi kuin Suomen.

Valiokunta kiinnitti huomiota ravintolapalvelujen verokantaan, jota ei ollut mahdollista vielääkään muuttaa direktiivin asettamien rajoitteiden vuoksi. Ala itse ei ole vastustanut elintarvikkeiden verokannan alennusta. Se on pitänyt kuitenkin tasapuolista kohtelua tärkeänä mm. alan työllisyyden ylläpitämiseksi. Nyt kasvava veroero aiheuttaa kannattavuusongelmia ja saattaa synnyttää epätervettä kilpailua. Valiokunta piti näiden kielteisten vaikutusten ehkäisemiseksi tärkeänä, että kaikki jäsenmaat saisivat yhtäläisen oikeuden soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa myös ravintolapalveluihin.

Vasemmistoliiton vastalauseessa ehdotettiin alennuksen aientamista. Käytännön syistä tällöin voimaantulo 1.6.2009 olisi ollut perusteltua. Ruuan arvonlisäveron alennus on sosiaalisempi ja oikeudenmukaisempi veronkevennys kuin valtiontalouden kannalta samansuuruinen kaikkiin tuloluokkiin kohdistuva tasaprosenttinen tuloveron kevennys. Ruuan arvonlisäveron alennus hyödyttää pienituloisia selkeästi enemmän kuin tuloveroihin kohdistuva kevennys; mediaanitulotason alapuolella elävät pienituloiset hyötyvät ruuan arvonlisäveron alennuksesta noin 150 miljoonalla eurolla. Ruuan arvonlisäveron alennuksesta suhteellisesti eniten hyötyvät pienituloiset lapsiperheet ja erityisesti yksinhuoltajat.

Sosiaalidemokraattien vastalauseessa puolestaan vaadittiin koko esityksen hylkäämistä seuraavin perustein:

IMF tyrmää Suomen taloutta koskevassa loppuarviossa ruuan arvonlisäveroalennuksen. Kansainvälinen valuuttarahasto ei usko ruuan arvonlisäveron laskun vahvistavan valtiontaloutta eikä siten sen tuovan ostovoimalisäyksiä. Suomessa ei aikaisemminkaan ole onnistuttu laskemaan merkittävästi kuluttajahintoja arvonlisäveroalennuksin.

Hallituksen esityksessä arvioidaan, että elintarvikkeiden alennuksen hyöty henkeä kohden laskettuna on keskimäärin 77 euroa vuodessa. Alimmissa tuloluokissa alennuksen hyöty henkeä kohden vuodessa on keskimäärin 49 euroa. Ylimmän tuloluokan kotitalouksissa vastaava hyöty henkeä kohden on keskimäärin 106 euroa vuodessa. Euromääräisesti eniten siis hyötyvät hyvätuloiset. Tulonjakomielessä olisikin ollut huomattavasti tehokkaampaa kohdentaa tuki suoraan esim. perusvähennyksen kasvattamisen kautta, jolloin ostovoiman lisäystä eniten kaipaavat olisivat siitä myös todella hyötyneet.

Esityksessä arvioidaan kokonaistyöllisyyden parantuvan 6 000 henkilöllä kuluttajien yleisen ostovoiman parantuessa. Työllisyysvaikutuksia voidaan pitää liian optimistisinä etenkin, kun hallituksen esityksessä kerrotaan samaisessa yhteydessä vaikutuksen kaupan, elintarviketeollisuuden ja ravintolapalvelujen työpaikkojen lisäykseen olevan vain muutama sata ja asiantuntijakuulemisessa Matkailu- ja Ravitsemuspalvelut MaRa ry arvioi veronalennuksen supistavan heidän alansa palveluiden myynnin määrää noin 4 % ja alan työllisyyttä 1 400 henkilötyövuotta. Minne siis hallituksen arvioimat lisätyöpaikat syntyvät, koska kaikki lausutut seikat viittaavat toisenlaisiin, huomattavasti pienempiin, työllisyysvaikutuksiin? Koko esitys on hyvin kyseenalainen vaikutuksiltaan.

EU:n arvonlisäverodirektiivin 2006/12/EY alennettujen verokantojen luetteloon lisättiin 5.5.2009 annetulla direktiivillä 2009/47/EY uusi kohta (12a) ”ravintola- ja ateriapalvelut, joiden yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat) juomat”. Tätä perusteltiin seuraavasti:

”Ravintola- ja ateriapalveluihin liittyvän alkoholipitoisten ja/tai alkoholittomien juomien luovutuksen osalta voi olla perusteltua soveltaa kyseisiin juomiin erilaista kohtelua kuin silloin, kun se tapahtuu elintarvikkeiden luovutuksen yhteydessä; on tarkoituksenmukaista säätää nimenomaisesti, että jäsenvaltio voi, soveltaessaan alennettua arvonlisäverokantaa direktiivin 2006/112/EY liitteessä III tarkoitettujen ravintola- ja ateriapalvelujen suoritukseen, soveltaa sitä myös alkoholipitoisten ja/tai alkoholittomien

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

juomien luovutukseen tai jättää niiden luovutuksen alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ulkopuolelle.”

Heinäkuun 2010 alussa yleinen verokanta korotettiin Suomessa 23 %:ksi. Samanaikaisesti elintarvikkeiden (ja rehuaineiden) verokanta korotettiin 13 %:ksi, mutta tuon alennetun verokannan piiriin sisällytettiin nyt myös tarjoilutoiminta. Muutosta perusteltiin seuraavasti (HE 137/2009):

Vuoden 2009 kesäkuun alusta voimaan tulleen direktiivimuutoksen (2009/47/EY) mukaan jäsenvaltiot voivat nykyisin soveltaa alennettua verokantaa myös ravintola- ja ateriapalveluihin. Elintarvikkeiden alennettua verokantaa ei voi soveltaa alkoholijuomiin. Ravintola- ja ateriapalvelujen osalta jäsenvaltio voi jättää alkoholijuomat alennetun verokannan ulkopuolelle. Kaupassa myytävän ruuan ja ravintolaruuan välisen kilpailutilanteen parantamiseksi ehdotetaan elintarvikkeisiin ja ravintolaruokaan sovellettavaksi samaa verokantaa vuoden 2010 heinäkuusta alkaen.

Valtiontaloudellisista syistä sekä yleisen verokannan että alennettujen verokantojen tasoa ehdotetaan nostettavaksi yhdellä prosenttiyksiköllä vuoden 2010 heinäkuun alusta. Elintarvikkeiden, rehujen sekä ravintola- ja ateriapalvelujen verokannaksi säädettäisiin 13 prosenttia. Vastaavasti kuten elintarvikkeiden kohdalla ravintola- ja ateriapalvelun alennettu verokanta ei koskisi alkoholijuomia. Yleiseksi verokannaksi säädettäisiin 23 prosenttia.

Yleisen verokannan korotus 22 %:sta 23 %:iin lisäisi vuotuisia verotuloja noin 500 miljoonalla eurolla. Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan korotus 12 %:sta 13 %:iin lisäisi vuotuisia verotuloja noin 100 miljoonalla eurolla. Ravintola- ja ateriapalvelujen verokannan alennus 22 %:sta 13 %:iin merkitsisi noin 250 miljoonan euron vuotuista verotulojen menetystä. Ravintopalvelujen työpaikkojen lisäys arvioitiin 3 000 henkilöksi.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä 32/2009 todettiin:

Ravintola- ja ateriapalvelujen verokannan alentamisen tavoitteena on kaupassa myytävän ruuan ja ravintolaruuan välisen kilpailutilanteen parantaminen. Verokantojen korotuksen perusteena ovat puolestaan valtiontaloudelliset syyt.

Muutoksesta aiheutunut ravintola- ja ateriapalvelujen ja elintarvikkeiden verokantaeron kasvu on ollut kilpailunäkökohdista ongelmallinen, mihin myös valiokunta kiinnitti huomiota hallituksen esityksestä HE 111/2008 antamassaan mietinnössä. Hallituksen tavoitteena on ollut, että

arvonlisäverodirektiiviä muutettaisiin siten, että ravintoloiden ja henkilöstöruokailun arvonlisäverokanta voitaisiin alentaa elintarvikkeiden arvonlisäveron tasolle. Kuluvan vuoden kesäkuun alusta tulikin voimaan direktiivin muutos, joka sallii jäsenvaltioille elintarvikkeiden alennetun verokannan soveltamisen myös ravintola- ja ateriapalveluihin ja mahdollistaa hallituksen nyt ehdottaman muutoksen.

Yleisen arvonlisäverokannan korotus 23 prosenttiin lisäisi verotuloja 503 miljoonalla eurolla, elintarvikkeiden ja rehujen arvonlisäverokannan korotus 13 prosenttiin 108 miljoonalla eurolla, eräisiin tavaroihin ja palveluihin sovellettavan 8 prosentin verokannan korotus 9 prosenttiin 24 miljoonalla eurolla ja vakuutusmaksuveron verokannan korotus 9 miljoonalla eurolla vuodessa. Ravintola- ja ateriapalvelujen verokannan alennus 22 prosentista 13 prosenttiin merkitsisi noin 258 miljoonan euron vuosittaista verotulojen menetystä. Kokonaisuutena muutokset lisäisivät verotuloja vuositasolla 426 miljoonalla eurolla.

Ravintola- ja ateriapalvelujen verokannan alentamisen arvioidaan parantavan työllisyyttä 9 500 henkilöllä. Verokantojen korotus puolestaan vaikuttaisi työllisyyttä heikentävästi. Kokonaistyöllisyyden paranemisen arvioidaan jäävän 4 800 henkeen.

Valiokunta pitää tärkeänä ravintolaruuan arvonlisäverokannan alentamista kaupassa myytävien elintarvikkeiden arvonlisäverokannan tasolle. Samalla toteutettava arvonlisäverotuksen tason yleinen korotus on taloustilanne huomioon ottaen myös ymmärrettävää. Kokonaisuutena jo toteutuneen elintarvikkeiden verokannan alentamisen ja hallituksen nyt ehdottamien muutosten vaikutus verotuloihin olisi noin 110 miljoonan euron vuotuinen menetys.

Muutoksen tulonjakovaikutukset ovat valiokunnan Valtion taloudelliselta tutkimuskeskukselta saaman selvityksen mukaan vähäisiä. Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisella oli lievästi tuloeroja pienentävä vaikutus. Nyt ehdotettu muutos kumoo osin edellisen uudistuksen vaikutukset. Muutosten kokonaisvaikutuksena pienituloisille muodostuva etu on euromääräisesti pienempi, mutta suhteessa käytettävissä oleviin tuloihin suurempi kuin suurempituloisille.

Vanhassa järjestelmässä noutoruuan arvonlisävero alempi oli kuin ravintolassa aterioitaessa. Kun hampurilaisravintolassa myyjä kysyi: ”Syödäänkö täällä vai otetaanko mukaan?”, kysymys ei ollut vain ruuan tarjottimelle laittamisesta tai pakkaamisesta, vaan myös siitä, minkä suuruinen vero perittiin; noutoruuan alennettu verokanta näkyi vaihtelevasti hinnoissa.⁵

⁵ *Reijo Knuutinen* Hyvät pahat verot (2017) s. 191.

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Elintarvikkeen käsite säilytettiin lainmuutoksessa muutoin ennallaan. Alennetun verokannan piiriin eivät siis kuulu esimerkiksi alkoholijuomat, vaikka ne nautittaisiin ravintolassa. Vuoden 2013 alussa nostettiin yleinen verokanta 24 %:iin ja elintarvikkeiden (ja rehujen) verokanta 14 %:iin.

Majoituspalvelujen verokanta on 10 % ja siis edelleen alempi kuin elintarvikemyynnin 14 %, minkä vuoksi merkitystä on sillä, mikä osa asiakkaalta perittävästä hinnasta kohdistetaan aamiaiseen. Asiaan liittyy seuraava ennakkopäätös:

KHO 7.12.1999 T 4011. Hotelli- ja ravintolayhtiön *hotellissa* asiakkaiden maksamaan huonehintaan sisältyi *aamiainen*. Aamiaista ei tarjottu muille kuin majoittuneille asiakkaille eikä aamiaisella sen vuoksi ollut ns. listahintaa. Yhtiön käyttämä aamiaisen hinta oli merkitty asiakkaiden laskuun ja se oli ilmoitettu arvonlisäverotuksessa. Tarkastuksessa ja toimitetussa jälkiverotuksessa yhtiön käyttämä hinta katsottiin liian alhaiseksi sen vuoksi, että se oli alempi kuin muiden yhtiöön verrattavien verovelvollisten käyttämä hinta. Tämän vuoksi jälkiverotus toimitettiin tältä osin arvioidun hinnan mukaisena.

Yhtiön kirjanpitoa ei sinänsä pidetty epäluotettavana eikä puuttuvaa aamiaismyyntiä ollut todettu, vaan kirjanpidosta katsottiin saatavan tiedot arvonlisäverotusta varten. Yhtiön tarkastuksen yhteydessä esittämää kirjanpitoon perustuvaa aamiaismyynnin kannattavuuslaskelmaa ei ollut näytetty virheelliseksi. Aamiaismyynnin jälkiverotukseen arvioverotuksena ei ollut edellytyksiä pelkästään sillä perusteella, että yhtiön käyttämä aamiaisen hinta oli alempi kuin yhtiöön verrattavilla muilla verovelvollisilla. Kun yhtiön ei myöskään ollut näytetty perusteettomasti hinnoitelleen aamiaisen osuutta asiakkaalta veloittavasta kokonaishinnasta todellista alemmaksi, arvion mukaan toimitettu jälkiverotus kumottiin.

Tapaukseen siis sovellettiin ns. jakamisperiaatetta. Joissakin tapauksissa on kuitenkin epäselvää, pitääkö myyntiin soveltaa kahta eri verokantaa: ovatko esimerkiksi makeisia sisältävät joulukalenterit ja lelut sisältävät suklaamunat kokonaan alemman verokannan piirissä? Palautettavien pakkausten (mm. palautuspullojen) osalta AVL:ssa on nykyisin nimenomainen säännös (85b §). Sen mukaan korvaukseen palautettaessa oikeuttavista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettava vero on 24 %, joten niiden kohdalla ei tule kysymykseen pääasiallisuus- eli liittymisperiaate.

2.1.2 Lääkkeet

Lääkkeiden terveys- ja sosiaalipoliittisista syistä normaalia lievempi verotus toteutetaan arvonlisäverotuksessa soveltamalla niihin alennettua verokantaa, joka nykyisin on 10 %.

AVL 85a.1 §:n 6 kohdan piiriin kuuluu lääkelaisa tarkoitettu lääke, lääkelain 22 ja 22a §:ssä tarkoitettut valmisteet, joita mainituissa lainkohdissa tarkoitettuun rekisteröintiin liitetyn ehdon mukaan saadaan myydä ainoastaan apteekkiliikkeestä, sekä kliininen ravintovalmiste ja niitä vastaava tuote sekä perusvoide silloin, kun ne oikeuttavat korvaukseen sairausvakuutuslain perusteella. Apteekkioikeuden haltijan on kuitenkin suoritettava apteekkiveroa, jonka suuruus määräytyy arvonlisäveron vähentämisen jälkeisen liikevaihdon perusteella progressiivisen asteikon mukaan (apteekkiverolaki 9.9.2016/770).

2.1.3 Ravintolisät

Ravintolisät ovat elintarvikkeita, jotka joko ulkomuotonsa tai käyttötapansa puolesta poikkeavat tavanomaisista elintarvikkeista. Valmistemuodoltaan nämä muistuttavat usein lääkkeitä eli ovat esimerkiksi pillereitä, kapsleita tai yrttiuutteita. Koostumuksensa puolesta tuotteet kuitenkin ovat elintarvikkeita, joita säätelevät elintarvikelaki ja elintarvikkeiden arvonlisäverokanta.

Ravintolisiä säätelee Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi ravintolisistä (2002/46/EY) siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen. Direktiivi on toimeenpantu kansallisesti 1.3.2010 voimaan tulleella maa- ja metsätalousministeriön asetuksella ravintolisistä (78/2010).

Lainsäädännön määritelmien mukaan ravintolisillä tarkoitetaan valmiiksi pakattuja elintarvikkeita, jotka ovat yhden tai useamman ravintoaineen tai muun aineen, jolla on ravitsemuksellinen tai fysiologinen vaikutus, tiivistettyjä lähteitä. Ravintolisiä myydään annosmuodossa eli kapsleina, pastilleina, tabletteina, pillereinä ja muissa vastaavanlaisissa muodoissa, jauhepusseina, nesteampulleina, tippapulloina sekä muissa vastaavanlaisissa muodoissa olevina nestemäisinä tai jauhemaisina valmisteina, jotka on tarkoitus nauttia pieninä mitta-annoksina.

Ravintolisien tarkoitus on niille ominaisten ravintoaineiden tai muiden aineiden, joilla on ravitsevuksellinen tai fysiologinen vaikutus, kautta täydentää ruokavaliota. Niitä ei ole tarkoitettu korvaamaan monipuolista ruokavaliota, eikä niistä saada merkittäviä määriä energiaa. Ravintolisiä ovat esimerkiksi vitamiinien, kivennäisaineiden, kuidun ja rasvahappojen saantiin tarkoitettut valmisteet sekä yrtti-, levä- ja mehiläisvalmisteet.

2.2 Alkoholivero

Seuraavassa selostetaan lakia alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (29.12.1994/1471) sellaisena kuin sitä sovelletaan vuonna 2019.

Etyylialkoholista ja alkoholijuomista on suoritettava valtiolle alkoholi- ja alkoholijuomaveroa (1 §), ja lakia sovelletaan verotaulukossa mainittuihin tuotteisiin (2 §). Lakia ei sovelleta alkoholilain (1143/94) 4 §:ssä tarkoitettuun kotivalmistukseen. Lakia ei sovelleta myöskään tuotteisiin, jotka on Suomen tai jonkin muun yhteisön jäsenvaltion antamien säännösten tai määräysten mukaisesti vahvasti denaturoitu, eikä myöskään tuotteisiin, jotka on jäsenvaltioiden antamien säännösten tai määräysten mukaisesti lievästi denaturoitu ja jotka käytetään muiden kuin nautintatarkoituksiin käytettävien tuotteiden valmistukseen.

Laissa tarkoitetaan (3 §):

- 1) *alkoholijuomalla* nautittavaksi tarkoitettua juomaa, joka sisältää yli 1,2 tilavuusprosenttia etyylialkoholia; olut katsotaan alkoholijuomaksi, milloin se sisältää yli 0,5 tilavuusprosenttia etyylialkoholia;
- 2) *oluella* tullitariffin nimikkeeseen 2203 kuuluvaa mallasjuomaa ja nimikkeeseen 2206 kuuluvaa oluen ja alkoholittoman juoman sekoitusta, joiden alkoholipitoisuus on yli 0,5 tilavuusprosenttia;
- 3) *viinillä* käymisteitse valmistettua tullitariffin nimikkeeseen 2204 tai 2205 kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 15 tilavuusprosenttia ja joka ei sisällä lisättyä etyylialkoholia; viininä pidetään myös sellaista käymisteitse valmistettua mainittuihin nimikkeisiin kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 15 tilavuusprosenttia mutta enintään 18 tilavuusprosenttia, jos se on valmistettu ilman väkevöintiä eikä sisällä lisättyä etyylialkoholia;

- a) *muulla käymisteitse valmistetulla alkoholijuomalla* kaikkia muita kuin kohdassa 2 tai 3 mainittuja tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluvia tuotteita, joiden alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 15 tilavuusprosenttia ja jotka eivät sisällä lisättyä etyylialkoholia; muuna käymisteitse valmistettuna alkoholijuomana pidetään myös muuta kuin edellä kohdassa 2 ja 3 mainittua tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 8,5 tilavuusprosenttia ja joka sisältää lisättyä etyylialkoholia;
- 4) *välituotteella* tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 mutta enintään 22 tilavuusprosenttia ja joka ei ole olutta, viiniä eikä muuta käymisteitse valmistettua alkoholijuomaa;
- 5) *etyylialkoholilla*:
 - a) tullitariffin nimikkeeseen 2207 tai 2208 kuuluvaa tuotetta, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia, myös silloin kun sanottu tuote sisältyy tullitariffin muuhun ryhmään kuuluvaan tuotteeseen;
 - b) tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluvaa juomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 22 tilavuusprosenttia; sekä
 - c) juotavaa alkoholia sisältävää tuotetta joko liuoksena tai muutoin, lukuun ottamatta makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetussa laissa (1127/2010) tarkoitettua virvoitusjuomaa.

Viittaukset tullitariffin nimikkeisiin kohdistuvat 19.10.1992 voimassa olleeseen EY:n yhdistettyyn nimikkeistöön.

Lain 4 §:n mukaan alkoholi- ja alkoholijuomaveroa on suoritettava laissa olevan verotaulukon mukaan. Vero määrätään tuotteen etyyli-alkoholipitoisuuden tai juomamäärän perusteella. Se, joka tuo Suomeen mukanaan omaa käyttöönsä varten alkoholijuomia enemmän kuin valmisteverotuslaissa (182/2010) säädetään verottomaksi, on velvollinen suorittamaan ylimenevältä osalta alkoholijuomaveroa sen mukaan kuin tässä laissa säädetään. Asetuksella voidaan säätää veron määristä juomalajikohtaisesti (5 §). Tätä sovelletaan myös siihen, joka täällä vastaanottaa yhteisön ulkopuolelta muutoin kuin kaupallisessa tarkoituksessa toimitetun alkoholijuomia sisältävän lähetyksen.

Verovelvollisen on lain 6 §:n mukaan verotusta varten ilmoitettava verotettavan tuotteen alkoholipitoisuus tilavuusprosentteina 0,1 prosenttiyksikön tarkkuudella yli menevää osuutta huomioon ottamatta.

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Jos enintään 5,5 tilavuusprosenttia alkoholia sisältäväksi ilmoitetun verotettavan erän todellisen alkoholipitoisuuden todetaan ylittävän verotusta varten ilmoitetun määrän vähintään 0,5 prosenttiyksikköä, kannetaan vero erän todellisen eikä ilmoitetun alkoholipitoisuuden perusteella. Muiden tuotteiden osalta vastaava raja on 1 prosenttiyksikkö. Alkoholipitoisuus määritellään +20 celsiusasteen lämpötilassa.

Lain 8 §:n mukaan verottomia ovat, sen lisäksi mitä valmisteverotuslaissa säädetään:

- 1) tuotteet, jotka käytetään tässä laissa tarkoitettujen tuotteiden taikka makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetussa laissa tarkoitettujen virvoitusjuomien valmistukseen;
- 2) tuotteet, jotka toimitetaan alkoholilaissa tarkoitettuun erityismyyntiin;
- 3) tuotteet, jotka toimitetaan alkoholilaissa tarkoitettuun laadunvalvontaan;
- 4) tuotteet, jotka sisältyvät sellaisiin aromiaineisiin, jotka käytetään elintarvikkeiden tai enintään 1,2 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisältävien juomien valmistukseen;
- 5) tuotteet, jotka sisältyvät lääkelaissa (395/87) tarkoitettuihin lääkkeisiin;
- 6) tuotteet, jotka sisältyvät sellaisiin elintarvikkeisiin, joiden alkoholipitoisuus on enintään 8,5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilossa suklaata tai 5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilossa muuta elintarviketta; sekä
- 7) tuotteet, jotka sisältyvät erityisvalmisteasetuksessa (349/89) tarkoitettuihin erityisvalmisteesiin.

Verottomia ovat myös viinit ja välituotteet, jotka evankelisluterilainen tai ortodoksinen seurakunta taikka uskonnonvapauslain mukaisesti rekisteröity uskonnollinen yhdyskunta käyttää ehtoollisviininä, asetuksella tarkemmin säädetyin ehdoin.

Pienvalmistajia koskeva erityissäännös on lain 9 §:ssä. Jos verovelvollinen esittää luotettavan selvityksen siitä, että olut on tuotettu oikeudellisesti ja taloudellisesti muista panimoista riippumattomassa panimossa, joka toimii fyysisesti erillään muista panimoista eikä harjoita lisenssivalmistusta ja jonka kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 15 000 000 litraa, oluesta suoritettavaa alkoholijuomaveroa alennetaan seuraavasti:

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

- 1) 50 %:lla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 500 000 litraa;
- 2) 30 %:lla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 500 000 mutta enintään 3 000 000 litraa;
- 3) 20 %:lla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 3 000 000 mutta enintään 5 500 000 litraa;
- 4) 10 %:lla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 5 500 000 mutta enintään 10 000 000 litraa.

Oluen pakkaamista vähittäismyyntipäällyksiin ei oteta huomioon laskettaessa mainittuja tuotantomääriä.

Jos kaksi panimoa tai useampi panimo harjoittaa keskenään tuotannollista tai toiminnallista yhteistyötä, sen ei katsota merkitsevän, että niiden välillä on oikeudellinen tai taloudellinen riippuvuussuhde. Tuotannolliseksi ja toiminnalliseksi yhteistyöksi katsotaan oluen valmistuksessa tarvittavien raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankinta sekä oluen pakkaaminen, markkinointi ja jakelu. Tätä sovellettaessa edellytyksenä kuitenkin on, että panimoiden kalenterivuoden aikana tuottaman oluen yhteismäärä on enintään 15 000 000 litraa.

Lain liitteenä oleva verotaulukko on ollut vuoden 2019 alusta seuraava:

Etyylialkoholipitoisuus tilavuusprosentteina	Tuote- ryhmä	Veron määrä
<i>Olut</i>		
– yli 0,5 mutta enintään 2,8	11.	9,60 senttiä senttilitralla etyyli-alkoholia
– yli 2,8	12.	36,50 senttiä senttilitralla etyyli-alkoholia
<i>Viinit ja muut käymisteitse valmistetut alkoholijuomat</i>		
– yli 1,2 mutta enintään 2,8	21.	27 senttiä litralta valmista alkoholijuomaa
– yli 2,8 mutta enintään 5,5	22.	191 senttiä litralta valmista alkoholijuomaa
– yli 5,5 mutta enintään 8	23.	275 senttiä litralta valmista alkoholijuomaa
– yli 8 mutta enintään 15	24.	397 senttiä litralta valmista alkoholijuomaa

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Etyylialkoholipitoisuus tilavuusprosentteina	Tuote-ryhmä	Veron määrä
<i>Viinit</i>		
– yli 15 mutta enintään 18	25.	397 senttiä litralta valmista alkoholijuomaa
<i>Välituotteet</i>		
– yli 1,2 mutta enintään 15	31.	478 senttiä litralta valmista alkoholijuomaa
– yli 15 mutta enintään 22	32.	738 senttiä litralta valmista alkoholijuomaa
<i>Etyylialkoholi</i> tullitariffin nimikkeeseen 2208 kuuluvat tuotteet:		
– yli 1,2 mutta enintään 2,8	41.	9,60 senttiä senttilitralla etyyli-alkoholia
– yli 2,8	45.	48,80 senttiä senttilitralla etyyli-alkoholia
Muut	46.	48,80 senttiä senttilitralla etyyli-alkoholia

2.3 Tupakkavero

Seuraavaksi selostetaan voimassa olevaa lakia tupakkaverosta (29.12.1994/1470). Sen 1 §:n mukaan tupakkatuotteista on suoritettava valtiolle tupakkaveroa. Tupakkaveron tarkoituksena on 1.2 §:n mukaan muun ohella edistää niitä tavoitteita, joista säädetään tupakkalaissa (549/2016).

Tupakkatuotteilla tarkoitetaan 2 §:n mukaan savukkeita, sikareita ja pikkusikareita, piippu- ja savuketupakkaa sekä savukkeiksi käärittävää hienoksi leikattua tupakkaa. Tupakkatuotteeksi katsotaan myös savukepaperi, muu kuin edellä mainittu tupakkaa sisältävä tuote sekä sähkösavukeneste.

Seuraavia tuotteita pidetään 3 §:n mukaan sikareina tai pikkusikareina, jos niitä voidaan ja, ottaen huomioon niiden ominaisuudet ja kuluttajien tavanomaiset odotukset, niitä on yksinomaisesti tarkoitus polttaa siten kuin ne olisivat sikareita tai pikkusikareita:

- 1) tupakkakääröjä, joissa on luonnontupakasta valmistettu peitelehti;
- 2) tupakkakääröjä, joiden täytteenä on riivitty sekoitus ja joissa on sikarin tavanomaista väriä oleva peitelehti, joka on valmistettu rekonstruoidusta tupakasta ja joka peittää koko tuotteen ja tapauksen mukaan myös suodatimen, ei kuitenkaan holkkia silloin kun kyseessä ovat holkilla varustetut sikarit, jos näiden tupakkakääröjen kappalepaino ilman suodatinta tai holkkia on vähintään 2,3 grammaa ja enintään 10 grammaa ja jos ympärysmitta vähintään kolmannekselta niiden pituutta on vähintään 34 millimetriä.

Myös tuotteita, jotka koostuvat osittain muista aineksista kuin tupakasta mutta muuten täyttävät edellä säädetty edellytykset, on pidettävä sikareina ja pikkusikareina. Sikarina pidetään tuotetta, joka painaa yli 3 grammaa, ja pikkusikarina pidetään vastaavaa tuotetta, joka painaa enintään 3 grammaa.

Savukkeilla tarkoitetaan 4 §:n mukaan tupakkakääröjä, jotka

- 1) poltetaan sellaisenaan ja jotka eivät ole sikareita tai pikkusikareita;
- 2) yksinkertaisen muun kuin teollisen käsittelyn avulla laitetaan savukepaperista valmistettuihin hylsyihin;
- 3) yksinkertaisen muun kuin teollisen käsittelyn avulla kääritään savukepapereihin.

Tupakkakääröä on pidettävä kahtena savukkeena, jos se ilman suodatinta tai holkkia on pitempi kuin 8 mutta enintään 11 senttimetriä, kolmena savukkeena, jos se ilman suodatinta tai holkkia on pitempi kuin 11 mutta enintään 14 senttimetriä, ja neljänä savukkeena, jos se ilman suodatinta tai holkkia on pitempi kuin 14 mutta enintään 17 senttimetriä. Vastaavasti näitä pitempiä tupakkakääröjä pidetään useampana savukkeena edellä mainitun periaatteen mukaisesti.

Piippu- ja savuketupakalla tarkoitetaan (5 §):

- 1) tupakkaa, joka on leikattua tai muutoin paloitetua, riivittyä tai laatoiksi puristettua ja jota voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta;
- 2) vähittäismyyntipakkauksiin pakattuja tupakanjätteitä, joita voidaan polttaa ja jotka eivät ole sikareita, pikkusikareita tai savukkeita; tupakanjätteillä tarkoitetaan tupakanlehtien jäännöksiä ja tupakan jalostuksesta tai tupakkatuotteiden valmistuksesta syntyviä sivutuotteita.

Savukkeiksi käärittävällä hienoksi leikatulla tupakalla tarkoitetaan tupakkaa, jonka osasista enemmällä kuin 25 painoprosentilla on pienempi kuin 1,5 millimetrin leikkuuleveys.

Edellä tarkoitettuihin tuotteisiin rinnastetaan tuotteet, jotka on kokonaan tai osittain valmistettu muusta kuin tupakasta mutta jotka täyttävät muut lainkohdissa säädetyt edellytykset (6 §). Mikäli tupakkaa sisältämättömiä tuotteita käytetään ainoastaan lääkintätarkoituksiin, niitä ei ole pidettävä tupakkatuotteina.

Savukepaperilla tarkoitetaan tullitariffin nimikkeeseen 4813 kuuluvaa savukepaperia, joka on vähittäismyyntimuodossa (7 §). Muulla tupakkaa sisältävällä tuotteella tarkoitetaan tupakasta kokonaan tai osaksi valmistettua poltettavaksi, sieraimiin vedettäväksi, imeskeltäväksi tai pureskeltavaksi tarkoitettua tuotetta, joka ei ole sikari tai pikkusikari, savuke eikä piippu- tai savuketupakkaa eikä savukkeiksi käärittävää hienoksi leikattua tupakkaa. Muulla tupakkaa sisältävällä tuotteella tarkoitetaan myös vähittäismyynnissä olevaa tullitariffin nimikkeeseen 2401 kuuluvaa valmistamatonta tupakkaa. Sähkösavukeneesteellä tarkoitetaan tupakkalain 2 §:ssä tai Ahvenanmaan maakuntaa koskevassa vastaavassa lainsäädännössä tarkoitettua nikotiininestettä ja höyrystettäväksi tarkoitettua nikotiinitonta nestettä.

Tupakkaveroa on lain 8 §:n mukaan suoritettava liitteenä olevan verotaulukon mukaan. Vero määrätään tuotteen vähittäismyyntihinnasta. Savukkeista, sikareista ja pikkusikareista, piippu- ja savuketupakasta sekä savukkeiksi käärittävästä hienoksi leikatusta tupakasta vero määrätään lisäksi yksikköverona. Savukkeista, sikareista ja pikkusikareista sekä savukkeiksi käärittävästä hienoksi leikatusta tupakasta suoritettavan veron määrä on kuitenkin aina vähintään verotaulukon mukainen vähimmäisvero. Edellä säädetystä poiketen sähkösavukeneesteen vero määrätään yksikköverona.

Tupakkaveroa määrittäessä vähittäismyyntihinnalla tarkoitetaan verovelvollisen ilmoittamaa vähittäismyyntihintaa (9 §). Säännösten vastaisesti tai muuten kuin kaupallista myyntiä varten maahantuojien tupakkatuotteiden vähittäismyyntihintana pidetään vastaavien tuotteiden vähittäismyyntihintaa Suomessa. Jollei vastaavia tuotteita ole, tupakkatuotteiden verotusarvona pidetään tuoteryhmän vähittäismyyntihinnan painotettua keskiarvoa, jonka Verohallinto vahvistaa. Tuoteryhmän painotettu keskiarvo lasketaan 13.2 §:ssä säädetyllä

tavalla. Muun tupakkaa sisältävän tuotteen verotusarvona pidetään kuitenkin tuoteryhmän keskimääräistä vähittäismyyntihintaa, jonka Verohallinto vahvistaa.

Verottomuudesta säädetään 10 §:ssä. Sen lisäksi, mitä valmisteverotuslaissa (182/2010) säädetään, verottomia ovat:

- 1) tupakkatuotteet, jotka käytetään tässä laissa tarkoitettujen tuotteiden valmistukseen;
- 2) tupakkatuotteet, jotka on luovutettu viranomaisille näytteiksi;
- 3) 7 §:ssä tarkoitetut tupakkatuotteet, jotka valtuutettu varastonpitäjä toimittaa muualla EU:n alueella kuin Suomessa kulutettaviksi.

Hintalipukkeista säädetään lain 11 §:ssä. Verovelvollisen on ennen tupakkatuotteiden luovuttamista kulutukseen Suomessa varustettava tuotteet vähittäismyyntipäällyksiin suojakelmun alle kiinnitettävillä hintalipukkeilla tai vähittäismyyntipakkauksiin painettavalla tekstillä, josta käy ilmi 8 §:ssä tarkoitettu vähittäismyyntihinta. Jos verovelvollinen on valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity vastaanottaja, hintalipukkeet hankkii ja kustantaa verovelvollinen itse. Muussa tapauksessa hintalipukkeet toimittaa verovelvolliselle Verohallinto, joka perii lipukkeista omakustannushintaa vastaavan maksun. Valtiovarainministeriön asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä hintalipukkeiden ja vähittäismyyntipakkauksiin painettavan tekstin sisältämistä tiedoista, koosta ja sijainnista pakkauksessa.

Verovelvollisen on lain 13 §:n mukaan salassapitosäännösten estämättä annettava Verohallinnolle tarpeelliset tiedot kulutukseen luovutettujen tupakkatuotteiden määristä ja hintaluokista 2 momentissa tarkoitetun vähittäismyyntihinnan painotetun keskiarvon vahvistamista varten. Lisäksi verovelvollisen on salassapitosäännösten estämättä annettava Verohallinnolle tarpeelliset tiedot Euroopan komissiolle toimitettavia tupakkatuotteiden tilastotietoja varten. Verohallinto antaa tarkemmat määräykset tietojen sisällöstä sekä toimittamista vasta ja -ajankohdasta.

Verohallinto vahvistaa savukkeiden ja savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan vähittäismyyntihinnan painotetun keskiarvon. Savukkeiden vähittäismyyntihinnan painotettu keskiarvo lasketaan jakamalla kaikkien kulutukseen luovutettujen savukkeiden kokonaisarvo, joka perustuu kaikki verot sisältävään vähittäismyynti-

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

hintaan, kulutukseen luovutettujen savukkeiden kokonaismäärällä. Savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan vähittäismyyntihinnan painotettu keskiarvo lasketaan vastaavalla tavalla. Vähittäismyyntihinnan painotettu keskiarvo on vahvistettava viimeistään kunkin vuoden maaliskuun 1. päivänä edeltävänä kalenterivuonna tehtyjä kulutukseen luovutuksia koskevien tietojen perusteella.

Lain liitteenä oleva verotaulukko on 1.7.2019 lukien seuraava:

Tuote	Tuote-ryhmä	Euroa/yksikkö	Prosenttia vähittäismyyntihinnasta
Savukkeet	1.	66,50/ 1 000 kpl	52,0
– Savukkeiden vähimmäisvero	1A.	273,00/ 1 000 kpl	–
Sikarit ja pikkusikarit			
– Sikarit	2.	0,025/kpl	34,0
• Sikareiden vähimmäisvero	2A.	0,27/kpl	–
– Pikkusikarit	2B.	0,025/kpl	34,0
• Pikkusikareiden vähimmäisvero	2C.	0,27/kpl	–
Piippu- ja savuketupakka	3.	61,50/kg	48,0
Savukkeiksi käärittävä hienoksi leikattu tupakka	4.	44,50/kg	52,0
– Savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan vähimmäisvero	4A.	166,50/kg	–
Savukepaperi	5.	–	60,0
Muu tupakkaa sisältävä tuote	6.	–	60,0
Sähkösavukeneste			
– nikotiinipitoinen	7.	0,30/ml	–
– nikotiiniton	7A.	0,30/ml	–

2.4 Virvoitusjuomavero

Seuraavassa selostetaan laki virvoitusjuomaverosta (17.12.2010/1127) sellaisena kuin sitä on sovellettu vuoden 2019 alussa.

Lain 1 §:n mukaan virvoitusjuomista on suoritettava valtiolle valmistevero. Lakia sovelletaan tullitariffin nimikkeen 2201 tuotteita

siin, jos ne on pakattu vähittäismyyntipakkaukseen, jonka tilavuus on enintään viisi litraa. Vähittäismyyntipakkauksena pidetään myös vastaavanlaista pakkausta ravitsemistoiminnassa.

Lakia ei sovelleta seuraaviin tuotteisiin:

- 1) kliiniset ravintovalmisteet, jotka täyttävät kliinisistä ravintovalmisteista annetussa kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksessa (406/2000) säädetyt koostumusta koskevat vaatimukset;
- 2) äidinmaidonkorvikkeet ja vieroitusvalmisteet, jotka täyttävät äidinmaidonkorvikkeesta ja vieroitusvalmisteesta annetussa kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksessa (1216/2007) säädetyt koostumusta koskevat vaatimukset;
- 3) lastenruuat, jotka täyttävät lastenruoista annetussa kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä (789/1997) säädetyt koostumusta koskevat vaatimukset;
- 4) laihdutusvalmisteet, jotka täyttävät laihdutusvalmisteista annetussa kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä (904/1997) säädetyt koostumusta koskevat vaatimukset sekä erittäin niukkaenergiset, painonhallintaan tarkoitetut erityisruokavaliovalmisteet;
- 5) ravintolisät, jotka täyttävät elintarvikelain (23/2006) nojalla säädetyt vaatimukset;
- 6) lääkelain (395/1987) 4 §:ssä tarkoitetut lääkevalmisteet.

Lakia ei sovelleta, jos virvoitusjuomia valmistaa tai tuottaa oikeudellisesti ja taloudellisesti muista saman toimialan valmistajista riippumaton valmistaja, jonka kalenterivuoden aikana kulutukseen luovuttamien tuotteiden määrä on enintään 50 000 litraa valmista, juotavaa virvoitusjuomaa. Valmistajan riippumattomuudesta ja kalenterivuositaisen tuotannon määrästä on vaadittaessa esitettävä Verohallinnolle luotettava selvitys. Tähän sovelletaan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annettua komission asetusta (EU) N:o 1407/2013.

Virvoitusjuomaverolaissa tarkoitetaan sen 2 §:n mukaan:

- 1) *virvoitusjuomilla* liitteen verotaulukossa tarkoitettuja tuotteita;
- 2) *sokerittomalla* liitteen verotaulukossa mainittua tuotetta, joka sisältää mono- ja disakkarideja, ei kuitenkaan polyoleja, enintään 0,5 grammaa 100 grammassa tai 100 millilitrassa;

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

- 3) *maustamattomilla kasvipohjaisilla juomilla* sellaisia tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta annetun komission täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2015/1754 mukaiseen nimikkeeseen 2202 90 11 kuuluvia proteiinipitoisuudeltaan vähintään 2,8 painoprosenttisia soijapohjaisia juomia tai nimikkeeseen 2202 90 15 kuuluvia proteiinipitoisuudeltaan alle 2,8 painoprosenttisia soijajuomia ja 8 ryhmän pähkinöihin, 10 ryhmän viljoihin tai 12 ryhmän siemeniin pohjautuvia juomia, jotka ovat maustamattomia ja jotka sisältävät enintään 4,8 grammaa sokeria 100 millilitrassa.

Tullitariffin nimikkeillä tarkoitetaan tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta annetun komission asetuksen (EY) N:o 948/2009 mukaisia nimikkeitä.

Valmisteveroa on 3 §:n mukaan suoritettava liitteen verotaulukon mukaisesti. Vero määrätään tuotteen nettopainosta, jolla tarkoitetaan tuotteen painoa ilman pakkausta ja ei-syötäviä ainesosia. Juomien valmistukseen käytettävistä nestemäisistä tuotteista, myös nimikkeen 2009 laimennettavista mehuista, kannetaan virvoitusjuomaveroa niistä saatavan juomamäärän perusteella. Laimennettavien juomien laimennukseksi hyväksytään enintään 10 painoprosentin sokeripitoisuuteen tai sitä vastaavaan makeuteen johtava laimennus.

Verottomia ovat 4 §:n mukaan:

- 1) virvoitusjuomat, jotka käytetään virvoitusjuomien valmistukseen;
- 2) virvoitusjuomat, jotka käytetään raaka-aineena muiden elintarvikkeiden teollisessa tuotannossa;
- 3) virvoitusjuomat, jotka käytetään lääkelaisissa (395/1987) tarkoitettujen lääkkeiden valmistukseen;
- 4) virvoitusjuomat, jotka käytetään alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetussa laissa (1471/1994) tarkoitettujen alkoholijuomien valmistukseen;
- 5) virvoitusjuomat, jotka käytetään 1 §:n 3 momentissa tarkoitettujen tuotteiden valmistukseen;
- 6) virvoitusjuomat, jotka valtuutettu varastonpitäjä toimittaa muualla Euroopan unionin alueella kuin Suomessa kulutettaviksi.

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Mainittuihin tarkoituksiin virvoitusjuomia voidaan myydä verotta verottomasta varastosta. Jos valtuutettu varastonpitäjä ei voi jälkikäteen tehtävässä tarkastuksessa esittää verottomasta toimituksesta luotettavaa selvitystä, tuotteista on suoritettava valmistevero sen mukaan kuin tässä laissa säädetään. Lain liitteen verotaulukko on ollut vuoden 2019 alusta seuraava:

Tullitariffin nimike	Tuote	Tuote- ryhmä	Veron määrä
2009	Käymättömät ja lisättyä alkoholia sisältämättömät hedelmämehut (myös rypäleen puristemehu ”grape must”) ja kasvismehut, myös lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävät: (alkoholipitoisuus enintään 0,5 tilavuusprosenttia) – sokeriton	1	27,0 snt/l
		1A	12,0 snt/l
2106:sta	Muualle kuulumattomat elintarvikevalmistet: – alkoholia sisältämättömät tai enintään 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävät tuotteet, jotka on tarkoitettu käytettäväksi juomien valmistukseen: – kiinteässä muodossa olevat juoma- ainekset • sokeriton – muut • sokeriton	2	1,72 €/kg
		2A	1,04 €/kg
		3	27,0 snt/l
		3A	12,0 snt/l
2201	Vesi, myös luonnon tai keinotekoinen kivennäisvesi ja hiilihapotettu vesi, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältämätön ja maustamaton; jää ja lumi: – ei kuitenkaan jää eikä lumi	4A	12,0 snt/l

→

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Tullitariffin nimike	Tuote	Tuote- ryhmä	Veron määrä
2202	Vesi, myös kivennäisvesi ja hiilihapotettu vesi, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävä tai maustettu, ja muut alkoholittomat juomat, ei kuitenkaan nimikkeen 2009 hedelmä- tai kasvismehut: (alkoholipitoisuus enintään 0,5 tilavuusprosenttia) – ei kuitenkaan maustamattomat kasvipohjaiset juomat – sokeriton	5	27,0 snt/l
		5A	12,0 snt/l
2204:stä	Tuoreista rypäleistä valmistettu viini, myös väkevöity viini; rypäleen puristemehu (grape must), muu kuin nimikkeeseen 2009 kuuluva: (alkoholipitoisuus yli 0,5 tilavuusprosenttia) – alkoholipitoisuus enintään 1,2 tilavuusprosenttia • sokeriton	6	27,0 snt/l
		6A	12,0 snt/l
2205:sta	Vermutti ja muu tuoreista viinirypäleistä valmistettu viini, joka on maustettu kasveilla tai aromaattisilla aineilla: (alkoholipitoisuus yli 0,5 tilavuusprosenttia) – alkoholipitoisuus enintään 1,2 tilavuusprosenttia • sokeriton	7	27,0 snt/l
		7A	12,0 snt/l
2206:sta	Muut käymisen avulla valmistetut juomat (esim. siideri, päärynäviini ja sima); käymisen avulla valmistettujen juomien sekoitukset sekä käymisen avulla valmistettujen juomien ja alkoholittomien juomien sekoitukset, muualle kuulumattomat: (alkoholipitoisuus yli 0,5 tilavuusprosenttia) – alkoholipitoisuus enintään 1,2 tilavuusprosenttia, ei kuitenkaan oluen ja alkoholittomien juomien sekoitukset • sokeriton	8	27,0 snt/l
		8A	12,0 snt/l



2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Tullitariffin nimike	Tuote	Tuote- ryhmä	Veron määrä
2208:sta	Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tila- vuusprosenttia; väkevät alkoholijuomat, liköörit ja muut alkoholipitoiset juomat: (alkoholipitoisuus yli 0,5 tilavuusprosenttia) – juomat, alkoholipitoisuus enintään 1,2 tilavuusprosenttia: – hiilihapotetut • sokeriton – muut • sokeriton	9 9A 10 10A	27,0 snt/l 12,0 snt/l 27,0 snt/l 12,0 snt/l
3302:sta	Hyvänhajuisten aineiden seokset sekä yhteen tai useampaan tällaiseen aineeseen perustuvat seokset (myös alkoholiliuokset), jollaisia käytetään raaka-aineena teollisuu- dessa; muut hyvänhajuisiin aineisiin perus- tuvat valmisteet, jollaisia käytetään juomien valmistukseen: – jollaisia käytetään elintarvike- tai juoma- teollisuudessa: – jollaisia käytetään juomateollisuudessa, alkoholipitoisuus enintään 1,2 tilavuus- prosenttia • sokeriton	11 11A	27,0 snt/l 12,0 snt/l
3824:stä	Kemialliset tuotteet ja kemian- tai siihen liittyvän teollisuuden valmisteet (myös jos ne ovat luonnontuotteiden seoksia), muual- le kuulumattomat: – juomien valmistukseen soveltuvat kiven- näissuolaliuokset • sokeriton	12 12A	27,0 snt/l 12,0 snt/l

Verohallinto on 10.9.2018 antanut tiedotteen kaupan *mehustuskoneesta* ja *smoothiebaarista*. Sen mukaan kaupan, jonka myymälätiloissa on mehustuskone, pitää maksaa virvoitusjuomaveroa myymälätilas-
sa valmistetusta mehusta. Kun mehu puristetaan mehustuskoneella
tuoreista hedelmistä, valmiin tuotteen tullinimike on 2009. Tuote on
virvoitusjuomaveron alainen. Mehusta on maksettava valmisteveroa,
jos valmistajan mehustuskoneella tai muulla tavalla tuottama juoma-

määrä on yli 50 000 litraa kalenterivuodessa. Valmistajana pidetään yritystä, jonka omistamilla tai vuokraamilla laitteilla ja tuotteista mehu valmistetaan. Kyseessä on ns. shop in shop -konsepti silloin kun kaupan myymälätiloissa toimii smoothiebaari ja myytävä smoothie on tarkoitettu juotavaksi heti oston jälkeen; kauppa ja smoothiebaari ovat eri yrityksiä ja toimivat eri Y-tunnuksilla. Smoothiebaari voi hankkia tarvitsemiaan raaka-aineita kaupasta, jonka sisällä se toimii. Kauppa ja yritys saattavat tehdä tiivistäkin yhteistyötä. Smoothien tullinimike on 2202, joten tuotteesta on maksettava virvoitusjuomavero. Jos smoothiebaaria pitävän yrityksen virvoitusjuomien tuotantomäärä ylittää 50 000 litraa kalenterivuodessa, on yrityksen tuotteista aina maksettava virvoitusjuomaveroa. Verovelvollisuutta ja yrityksen tuotantomäärää tarkastellaan Y-tunnustasolla. Jos saman Y-tunnuksen alla toimii useita kauppiaita, lasketaan kaupoissa tuotettujen mehujen ja yrityksen mahdollisesti muualla tuottamien virvoitusjuomien mää-
rät yhteen arvioitaessa sitä, onko kyseessä pientuottaja.

2.5 Juomapakkausvero

Valmisteveroa kannetaan myös alkoholijuomien ja virvoitusjuomien vähittäismyyntipakkauksista (laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 1037/2004).

Juomapakkausveron avulla pyritään ohjaamaan juomapakkausten käyttöä ympäristöystävälliseen suuntaan. Juomapakkausveroa kannetaan kaikista tullitariffin ryhmään 22 kuuluvien, juotavaksi tarkoitettujen juomien pakkauksista. Veronalaisia ovat esimerkiksi kaikkien alkoholijuomien, mallasjuomien, vesien, limonadien, mehujuomien, kahvi- ja teejuomien, urheilujuomien sekä muiden alkoholittomien juomien pakkaukset. Veronalaisuudessa on olennaista tuotteen nimike.

Veronalaiset pakkaukset voivat olla valmistettuja eri materiaaleista, esimerkiksi lasista, muovista tai alumiinista. Eri pakkausmateriaaleista vain nestepakkaukskartonki on lain soveltamisalan ulkopuolella, eikä siitä siten kanneta juomapakkausveroa.

Juomapakkausveron määrä on 0,51 euroa litralta pakattua juomaa. Voimassa olevaa taulukkoa (1037/2004) on sovellettu 1.1.2005 alkaen. Se on nykyisin seuraavanlainen:

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

Tullitariffin nimike	Tuote- ryhmä	Tuote
2201	1	Vesi, myös luonnon tai keinotekoinen kivennäisvesi ja hiilihapotettu vesi, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältämätön ja maustamaton; jää ja lumi
2202	2	Vesi, myös kivennäisvesi ja hiilihapotettu vesi, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävä tai maustettu, ja muut alkoholittomat juomat, ei kuitenkaan nimikkeeseen 2009 hedelmä- ja kasvismehut
2203	3	Mallasjuomat
2204	4	Tuoreista rypäleistä valmistettu viini, myös väkevöity viini; rypäleen puristemehu (grape must), muu kuin nimikkeeseen 2009 kuuluva
2205	5	Vermutti ja muu tuoreista rypäleistä valmistettu viini, joka on maustettu kasveilla ja aromaattisilla aineilla
2206	6	Muut käymisen avulla valmistetut juomat (esim. siideri, päärynäviini ja sima); käymisen avulla valmistettujen juomien sekoitukset sekä käymisen avulla valmistettujen juomien ja alkoholittomien juomien sekoitukset, muualle kuulumattomat
2208	7	Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tilavuusprosenttia; väkevät alkoholijuomat, liköörit ja muut alkoholipitoiset juomat

Pakkaukset, jotka kuuluvat panttiin perustuvaan toimivaan palautusjärjestelmään ja jotka ovat uudelleen täytettäviä tai raaka-aineena hyödynnettäviä, ovat kuitenkin verottomia. Verovapauden saaminen edellyttää, että Pirkanmaan elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus (ELY) on hyväksynyt palautusjärjestelmän tuottajarekisteriin. Ahvenanmaalla on oma vastaava tiedostonsa.

Juomien pakkaaja tai maahantuoja voi halutessaan saada juomapakkauksilleen verovapauden joko liittymällä hyväksytyyn, toimivaan palautusjärjestelmään tai järjestämällä palautusjärjestelmän itse.

Jotta palautusjärjestelmien ylläpitäjä voi saada verovapauden, sen tulee tehdä Pirkanmaan ELY-keskukselle hakemus tuottajarekisteriin hyväksymistä varten. Palautusjärjestelmän hyväksymispäätöksestä peritään maksu. Juomapakkausten palautusjärjestelmiä säätelevät

jätelaki (646/2011) ja valtioneuvoston asetus eräiden juomapakkausten palautusjärjestelmistä (526/2013).

Tavoitteena on, että pantillisia juomapakkauksia kerätään kierrätettäväksi tai uudelleenkäytettäväksi vähintään 90 %. Tavoitteiden saavuttamiseksi juomapakkauksille tulee asettaa pantti. Pantin vähimmäismäärät ovat seuraavat:

- metallisilla juomatölkeillä 0,15 euroa
- yli 0,35 litran mutta alle 1 litran muovisilla pakkauksilla 0,20 euroa
- vähintään 1 litran muovisilla pakkauksilla 0,40 euroa
- muilla juomapakkauksilla 0,10 euroa.

2.6 Kansainvälinen toiminta

2.6.1 Arvonlisäverotus

2.6.1.1 Tavaroiden myynti ja yhteisöhanhinta Suomessa

Myynnistä *kuljetusvälineissä* EU:n alueella säädetään AVL 63c §:ssä. Vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa EU:n alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana suoritettun tavaroiden myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa vain silloin, kun kuljetuksen lähtöpaikka on täällä. EU:n alueella tapahtuvalla henkilökuljetuksella tarkoitetaan lähtö- ja määräpaikan välistä kuljetusta, johon ei sisälly pysähtymistä EU:n ulkopuolella. Paluukuljetus katsotaan erilliseksi kuljetukseksi.

Henkilökuljetuksen lähtöpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa kuljetusvälineeseen ensimmäisen kerran voi nousta matkustajia EU:n alueella. Henkilökuljetuksen määräpaikalla taas tarkoitetaan paikkaa, jossa kuljetusvälineestä viimeisen kerran EU:n alueella voi poistua matkustajia. Jos kuljetusväline pysähtyy lähtö- ja määräpaikan välillä EU:n ulkopuolella, katsotaan pysähtymistä edeltävän kuljetuksen määräpaikaksi viimeinen EU:n alueella oleva määräpaikka ja pysähtymisen jälkeisen kuljetuksen lähtöpaikaksi ensimmäinen EU:n alueella oleva lähtöpaikka.

Vesi- tai ilma-aluksessa taikka junassa EU:n alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana suoritettu ravintola- ja ateriapalvelu on

AVL 69f §:n mukaan myyty Suomessa, jos kuljetuksen lähtöpaikka on täällä.

Arvonlisäveroa ei AVL 70 §:n mukaan yleensä suoriteta, kun kysymyksessä on tavarán myynti ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuvaa myyntiä varten sekä tällaisella aluksella tapahtuva myynti ulkomaille matkustaville. Veroa suoritetaan kuitenkin matkatavaroissa mukaan otettavien tavaroiden mynnistä vesi- tai ilma-aluksessa matkustaville, jos myynti tapahtuu AVL 63c §:ssä tarkoitetun edellä selostetun henkilökuljetuksen aikana.

Veroa ei AVL 70b §:n mukaan suoriteta matkailijan henkilökohtaisissa matkatavaroissa mukaan otettavien tavaroiden mynnistä matkailijalle, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ei ole EU:ssa eikä Norjassa, jos hänen selvitetään vieneen tavarat käyttämättöminä EU:sta myyntikuukautta seuraavien kolmen kuukauden kuluessa ja jos tavaroista matkailijalta peritty vastike on vähintään 40 euroa. Valtioneuvoston asetuksella säädetään tarkemmin, miten selvitys on annettava.

Veroa ei suoriteta tavarán tai tavanmukaisesti kokonaisuuden muodostavan tavararyhmän mynnistä henkilölle, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Norjassa ja joka on välittömästi myyntiin liittyen vienyt tavarat matkatavarana Norjaan ja maksanut siellä arvonlisäveron maahantuonnin yhteydessä. Edellytyksenä on lisäksi, että tavarán tai tavararyhmän myyntihinta ilman veroa on vähintään 170 euroa.

Veroa ei suoriteta matkailijan henkilökohtaisissa matkatavaroissa mukaan otettavien tavaroiden mynnistä lentokentällä sijaitsevassa, unionin tullikoodeksista annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 952/2013 (*tullikoodeksi*) 240 artiklassa tarkoitetussa tullivarastossa tai 72j §:ssä tarkoitetussa varastossa, jos ostaja matkustaa EU:n ulkopuolelle. Henkilölle, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Norjassa, saadaan verotta myydä kuitenkin vain alkoholijuomia, tupakkavalmisteita, suklaa- ja makeistuotteita, hajusteita, kosmeettisia aineita ja toaletti- ja kampaustuotteita.

2.6.1.2 Tavaroiden maahantuonti

Tavaran maahantuonnilla tarkoitetaan tavaran tuontia Euroopan unioniin. Maahantuonnin arvonlisäverotusta säännellään AVL 86–101b §:ssä. Maahantuonnista on yleensä suoritettava arvonlisä-veroa.

AVL 95 §:n mukaan EU:n ulkopuolelta Suomeen saapuva matkustaja saa tuoda tavaroita henkilökohtaisissa matkatavaroissaan verotta enintään 95a–95e§:ssä säädettyt enimmäismäärät. Verottomuuden edellytyksenä on, ettei tuonti ole luonteeltaan kaupallista. Tuontia ei pidetä luonteeltaan kaupallisena, jos:

- 1) tuonti on satunnaista;
- 2) tuontiin sisältyy yksinomaan matkustajan henkilökohtaiseen tai perheen käyttöön taikka lahjaksi tarkoitettuja tavaroita; ja
- 3) tavaroiden luonne ja määrä ovat sellaisia, ettei niitä voida pitää kaupallisiin tarkoituksiin tuotavina tavaroina.

Henkilökohtaisina matkatavaroina pidetään matkatavaroita, jotka matkustaja pystyy esittämään Tullille Suomeen saapuessaan. Henkilökohtaisina pidetään myös matkatavaroita, jotka matkustaja voi esittää Tullille vasta myöhemmin, jos matkustaja esittää selvityksen siitä, että kuljetuksesta vastaava yritys oli matkustajan lähtöhetkellä rekisteröinyt nämä tavarat mukana seuraaviksi matkatavaroiksi.

Verotta tuotavien *tupakkatuotteiden* enimmäismäärä on AVL 95a §:n mukaan

- 1) 200 savuketta;
- 2) 100 pikkusikaria (pikkusikareina pidetään sikareita, jotka painavat enintään 3 grammaa kappale);
- 3) 50 sikaria; tai
- 4) 250 grammaa piippu- ja savuketupakkaa.

Verotta saa tuoda useampaa kuin yhtä mainittua tarkoitettua tupakkatuotetta, jos niiden prosentuaaliset osuudet verottomista enimmäismääristä ovat yhteensä enintään 100 prosenttia. Alle 18-vuotias ei saa tuoda tupakkatuotteita verotta.

Alkoholin tuonnista säädetään AVL 95b §:ssä. Matkustaja saa tuoda verotta hiilihapotonta viiniä 4 litraa ja olutta 16 litraa. Lisäksi matkustaja saa tuoda verotta 1) litran alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 22 tilavuusprosenttia; tai 2) 2 litraa alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on enintään 22 tilavuusprosenttia. Verotta saa tuoda sekä 1 että 2 kohdassa tarkoitettuja tuotteita, jos niiden prosentuaaliset osuudet verottomista enimmäismääristä ovat yhteensä enintään 100 prosenttia.

Muiden tavaroiden kuin alkoholin ja tupakan tuonnista on säännökset AVL 95a §:ssä. Tällaisia tavaroita voi tuoda verotta enintään 300 euron arvosta. Jos matkustaja on saapunut ilma- tai meriteitse muulla kuin huvikäytössä olevalla ilma- tai vesialuksella, verottoman tuonnin enimmäisarvo on kuitenkin 430 euroa. Näihin arvoihin ei sisällytetä seuraavien tavaroiden arvoa:

- 1) matkustajan väliaikaisesti tuomat henkilökohtaiset matkatavarat;
- 2) matkustajan väliaikaisen poisviennin jälkeen uudelleen tuomat henkilökohtaiset matkatavarat;
- 3) matkustajan henkilökohtaisesti tarvitsemat lääkkeet.

Jos tuotavien tavaroiden arvo ylittää säädetyn, yksittäisen tavararan arvoa ei voida jakaa verottomaan ja verolliseen osuuteen.

2.6.2 Valmisteverotus

2.6.2.1 Toisessa jäsenvaltiossa verotetut tuotteet

Yksityishenkilön tuomisista on säännökset valmisteverotuslain 72 §:ssä. Valmisteveroa ei kanneta toisessa jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetuista tuotteista, jotka yksityishenkilö hankkii omaan käyttöönsä ja itse kuljettaa mukanaan Suomeen.

Arvioitaessa sitä, onko yksityishenkilön mukanaan Suomeen tuomien tuotteiden katsottava tulevan hänen omaan käyttöönsä vai kaupalliseen tai muuhun elinkeinotarkoitukseen, huomioon otetaan tuotteiden haltijan kaupallinen asema ja hallussapidon syyt, tuotteiden sijaintipaikka ja käytetty kuljetustapa, tuotteisiin liittyvät asiakirjat, tuotteiden luonne ja tuotteiden määrä sekä muut näihin verrattavat asiaan vaikuttavat seikat. Arviointia suoritettaessa tuotteiden määrän

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

katsotaan osoittavan, että tuotteet tulevat kaupalliseen tarkoitukseen, ellei yksityishenkilö saata todennäköiseksi, että tuotteet tulevat hänen omaan käyttöön, jos hän tuo mukanaan enemmän kuin:

- 1) 20 litraa välituotteita;
- 2) 90 litraa viinejä, joista enintään 60 litraa on kuohuviinejä;
- 3) 110 litraa olutta;
- 4) 10 litraa muita alkoholijuomia.

Jos yksityishenkilö hankkii tuotteita muutoin kuin edellä tarkoitetulla tavalla, hän on velvollinen suorittamaan tuotteista veron, jonka perusteesta ja määrästä säädetään asianomaisessa valmisteverolaissa. Yksityishenkilön on lisäksi noudatettava kaupalliseen tarkoitukseen toimitettavien tuotteiden verotusta ja valvontaa koskevia säännöksiä.

Lahjalähetyksiä koskee valmisteverotuslain 73 §. Yksityishenkilö saa omaa käyttöönsä varten verotta vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta toisen yksityishenkilön vastikkeetta lähettämiä tupakkatuotteita ja alkoholijuomia enintään seuraavat määrät:

- 1) tupakkatuotteita:
 - a) savukkeita 300 kappaletta;
 - b) pikkusikareita 150 kappaletta; yksittäispaino enintään kolme grammaa;
 - c) sikareita 75 kappaletta; tai
 - d) piippu- ja savuketupakkaa 400 grammaa;
- 2) alkoholijuomia:
 - a) alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus ylittää 22 tilavuusprosenttia, 1 litra;
 - b) alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on enintään 22 tilavuusprosenttia, 3 litraa;
 - c) hiilihapottomia viinejä 5 litraa; ja
 - d) olutta 15 litraa.

Joka vastaanottaa tupakkatuotteita tai alkoholijuomia edellä mainittua enemmän, on velvollinen suorittamaan ylimenevältä osalta veron, jonka perusteesta ja määrästä säädetään asianomaisessa valmisteverolaissa.

Jos yksityishenkilö muuten kuin tuomisina tai etämyynnillä hankkii toisesta jäsenvaltiosta omaan käyttöönsä valmisteveron alaisia

tuotteita, jotka toinen yksityishenkilö tai ammattimainen elinkeinonharjoittaja kuljettaa Suomeen, tuotteet hankkinut yksityishenkilö on valmisteverotuslain 74 §:n mukaan verovelvollinen. Tuotteiden kuljettamiseen osallistunut sekä tuotteita Suomessa hallussaan pitävä ovat myös vastuussa tuotteet hankkineen yksityishenkilön suoritettavasta verosta kuin omasta verostaan. Yksityishenkilön on ennen tuotteiden siirron aloittamista ilmoitettava Verohallinnolle toisesta jäsenvaltiosta Suomeen lähetettävistä yhdenmukaistetun valmisteveron alaisista tuotteista ja annettava vakuus valmisteverojen suorittamisesta.

Etämyyntiä säännellään valmisteverotuslain 79–80 §:ssä. Valmistevero kannetaan etämyynnillä Suomeen myydyistä tuotteista. Etämyyjä on verovelvollinen. Jos etämyyjällä on veroedustaja, tämä on verovelvollinen etämyyjän sijasta. Etämyyjä on vastuussa veroedustajan suoritettavasta valmisteverosta kuin omasta verostaan. Valmisteverovelvollisuus syntyy, kun valmisteveron alaiset tuotteet luovutetaan Suomessa. Etämyyjän, jolla ei ole Suomessa veroedustajaa, on ilmoitettava Verohallinnolle tuotteista ennen niiden lähettämistä toisesta jäsenvaltiosta Suomeen ja annettava vakuus valmisteverojen suorittamisesta. Säännöstä ei sovelleta siirrettäessä muita kuin yhdenmukaistetun valmisteveron alaisia tuotteita toisesta jäsenvaltiosta Suomeen.

2.6.2.2 Muonituksen verottomuus ja veroton tuonti EU:n ulkopuolelta

Valmisteverotuslain 19 §:ssä säädetään muonituksen verottomuudesta. Verottomia ovat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella myytäväksi tarkoitetut tuotteet 89 §:ssä säädetyn edellytyksin sekä tällaisella aluksella kulutettaviksi tarkoitettut tuotteet. Verottomuus koskee myös aluksessa Suomen tullialueella myytäviä ja kulutettavia tuotteita. Tulli voi antaa tarkempia määräyksiä menettelystä, jota on noudatettava hankittaessa ja toimitettaessa tuotteita 1 momentissa säädettyyn tarkoitukseen. Tullilla on oikeus rajoittaa alukseen toimitettavien verottomien tuotteiden määriä sen mukaan kuin on tarpeellista matkustajamäärän, aluksen koon, liikenne- ja muun alueen ja muiden olojen mukaan.

EU:n ulkopuolelta tuotavien tuotteiden verottomuudesta säädetään valmisteverotuslain 10 luvussa. Yksityishenkilön tuomisia kos-

2 Elintarvikkeiden nykyinen verotus Suomessa

kee valmisteverotuslain 84 §. Unionin ulkopuolelta Suomeen saapuva matkustaja saa tuoda valmisteveron alaisia tuotteita henkilökohtaisissa matkatavaroissaan verotta enintään jäljempänä säädetyn määrän. Verottomuuden edellytyksenä on, ettei tuonti ole luonteeltaan kaupallista. Tuontia ei pidetä luonteeltaan kaupallisena, jos:

- 1) tuonti on satunnaista;
- 2) tuontiin sisältyy yksinomaan matkustajan henkilökohtaiseen tai perheen käyttöön taikka lahjaksi tarkoitettuja tuotteita; ja
- 3) tuotteiden luonne ja määrä ovat sellaisia, ettei niitä voida pitää kaupallisiin tarkoituksiin tuotavina tuotteina.

Henkilökohtaisina matkatavaroina pidetään matkatavaroita, jotka matkustaja pystyy esittämään tulliviranomaiselle Suomeen saapuaan. Henkilökohtaisina pidetään myös matkatavaroita, jotka matkustaja voi esittää tulliviranomaiselle vasta myöhemmin, jos matkustaja esittää selvityksen siitä, että kuljetuksesta vastaava yritys oli matkustajan lähtöhetkellä rekisteröinyt nämä tuotteet mukana seuraaviksi matkatavaroiksi.

Muiden kuin 85–87 §:ssä tarkoitettujen valmisteveron alaisten tuotteiden tuontiin sovelletaan lisäksi AVL 95d §:ää, jota on selostettu edellä arvonlisäveron yhteydessä.

Tuotteet, jotka osoitetaan hankituiksi verollisina toisesta jäsenvaltiosta, ovat kuitenkin verottomia sen mukaan kuin valmisteverotuslain 72 §:ssä säädetään. Säännöstä on selostettu edellä.

Verotta tuotavien *tupakkatuotteiden* enimmäismäärä on lain 85 §:n mukaan:

- 1) 200 savuketta;
- 2) 100 pikkusikaria, yksikköpaino enintään kolme grammaa;
- 3) 50 sikaria; tai
- 4) 250 grammaa piippu- ja savuketupakkaa.

Verotta saa tuoda useampaa kuin yhtä edellä tarkoitettua tupakkatuotetta, jos niiden prosentuaaliset osuudet verottomista enimmäismääristä ovat yhteensä enintään 100 prosenttia. Alle 18-vuotias ei saa tuoda tupakkatuotteita verotta. Se, joka saapuaan unionin ulko-

puolelta tuo mukanaan tupakkatuotteita enemmän kuin tässä laissa säädetään verottomiksi, on velvollinen suorittamaan ylimenevältä osalta veroa, jonka perusteesta ja määrästä säädetään tupakkaverosta annetussa laissa.

Alkoholijuomien verottomista tuontimääristä säädetään valmisteverotuslain 86 §:ssä. Sen mukaan matkustaja saa 84 §:n nojalla tuoda verotta hiilihapotonta viiniä 4 litraa ja olutta 16 litraa. Lisäksi matkustaja saa tuoda verotta 1) litran alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 22 tilavuusprosenttia; tai 2) 2 litraa alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on enintään 22 tilavuusprosenttia.

Verotta saa tuoda sekä 1 että 2 kohdassa tarkoitettuja tuotteita, jos niiden prosentuaaliset osuudet verottomista enimmäismääristä ovat yhteensä enintään 100 prosenttia.

Lahjalähetyksistä säädetään valmisteverotuslain 88 §:ssä. Yksityishenkilön unionin ulkopuolelta Suomessa olevalle toiselle yksityishenkilölle lähettämät vähäarvoiset, muut kuin kaupalliset lähetykset, savukkeita, pikkusikareita, sikareita, piippu- ja savuketupakkaa, alkoholia ja alkoholijuomia lukuun ottamatta, ovat verottomia samoin edellytyksin ja rajoituksin kuin mitä näiden tuotteiden tullittomuudesta säädetään, jollei laissa toisin säädetä.

Verottomien tuotteiden myynnistä vesi- tai ilma-aluksessa ja lentokentällä säädetään valmisteverotuslain 89 §:ssä. Verottomia ovat tuotteet, jotka myydään matkatavaroissa mukaan otettaviksi ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevassa vesi- tai ilma-aluksessa matkustavalle sellaisen unionin ulkopuolisen matkan aikana, jolloin matkustajat voivat poistua aluksesta. Verottomia ovat tuotteet, jotka myydään lentokentällä sijaitsevassa verottomien tavaroiden myymälässä unionin ulkopuolelle matkustavalle matkatavarana mukaan otettaviksi. Verottomien tavaroiden myymälällä tarkoitetaan valmisteverotuslain 6 §:n 5 kohdassa tarkoitettua verotonta varastoa.

Henkilökunnan tuomisista säädetään valmisteverotuslain 90 §:ssä. Sen mukaan Suomen ja unionin ulkopuolisen maan tai alueen välisessä ammattimaisessa liikenteessä olevan kulkuneuvon henkilökuntaan kuuluva saa tuoda verotta tuomisinaan tavaroita samoin edellytyksin ja rajoituksin kuin mitä AVL 95e §:ssä säädetään.

2.6.3 Ahvenanmaan erityisasema

2.6.3.1 Arvonlisäverotus

Ahvenanmaata käsitellään arvonlisä- ja valmisteverotuksessa monessa kohdin kuin EU:n ulkopuolista aluetta. Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisä- ja valmisteverolainsäädäntöön säädetään laissa 30.12.1996/1266.

Tavara ja palvelu katsotaan tuon lain 12 §:n mukaan myydyin ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella ulkomaille matkustavalle myös silloin, kun se on myyty ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesialuksella tai ammattimaisessa liikenteessä olevalla ilma-aluksella Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen tai muualta Suomesta maakuntaan matkustavalle, jolla on tätä kuljetusta koskeva matkalippu tai vastaava asiakirja.

Tällainen tavaroiden myynti on kuitenkin arvonlisäverotonta vain siltä osin kuin se koskee:

- 1) AVL 95a ja 95b §:ssä tarkoitettuja tuotteita, alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetussa laissa tarkoitettua olutta lukuun ottamatta, ja enintään mainituissa lainkohdissa säädettyjä määriä;
- 2) olutta, kuitenkin enintään 2 litraa kutakin matkustajaa kohden, muita kuin AVL 95a §:ssä tarkoitettuja tupakkatuotteita sekä kahvia, teetä ja kosmetiikka-, suklaa- ja makeist tuotteita;
- 3) aluksella kulutettaviksi tarkoitettuja tavaroita.

Sanotun estämättä veroa ei suoriteta muiden kuin mainittujen tuotteiden myynnistä sellaisella Suomen ja toisen valtion välillä liikennöivällä vesialuksella, joka pysähtyy Ahvenanmaan maakunnassa.

2.6.3.2 Valmisteverotus

Mitä valmisteverotuslaissa muonituksen ja verottomien tuotteiden myynnin kohdalta säädetään ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevasta aluksesta, sovelletaan kyseisen poikkeuslain 28 §:n mukaan myös silloin, kun kysymyksessä on:

- 1) ilma- tai vesialus, joka liikennöi ammattimaisesti Ahvenanmaan maakunnan ja yhteisön ulkopuolisen maan tai muun jäsenvaltion kuin Suomen välillä;
- 2) ilma-alus, joka liikennöi ammattimaisesti Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen välillä; tai
- 3) ilma- tai vesialus, joka liikennöi ammattimaisesti Suomen ja yhteisön ulkopuolisen maan tai muun jäsenvaltion välillä siten, että kuljetukseen sisältyy pysähtyminen Ahvenanmaan maakunnassa.

Aluksella matkustavalle matkatavarana *mukaan otettaviksi* myytävät tupakkatuotteet ja alkoholijuomat ovat valmisteverottomia kuitenkin matkustajaa ja matkaa kohti enintään valmisteverotuslain 85 ja 86 §:ssä mainittuihin määriin saakka silloin, kun kysymyksessä on

- 1) vesialus, joka liikennöi ammattimaisesti Ahvenanmaan maakunnan ja Ruotsin, Norjan tai Tanskan välillä; tai 2) vesialus, joka liikennöi ammattimaisesti Suomen ja Ruotsin, Norjan tai Tanskan välillä siten, että kuljetukseen sisältyy pysähtyminen Ahvenanmaan maakunnassa.

Tupakkatuotteiden ja alkoholijuomien myynti mainituilla aluksilla Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen tai muualta Suomesta maakuntaan matkustavalle on 30 §:n mukaan verotonta vain sellaiselle matkustajalle, jolla on tällaiseen kuljetukseen oikeuttava matkalippu tai vastaava asiakirja, enintään valmisteverotuslain 85 ja 86 §:ssä mainittuihin määriin saakka. Enintään kahden olutlitran myynti matkustajaa kohden on verotonta.



3

Elintarvikkeiden tulliverotus Euroopan unionissa

3.1 EU:n tulliverotusjärjestelmästä

EU:n tullilainsäädäntö tuli Suomea välittömästi sitovaksi jäsenyyden alusta. Se on hyvin yksityiskohtaista, ja sen perustana on tullikoodiksi.

Tullikoodeksissa säädetään mm. tavaran alkuperästä ja tullausarvon määrittämisestä. Tulliliittoon kuuluu yhteisen tullitariffin soveltaminen suhteessa tulliliiton ulkopuolisiin maihin. EU:n yhdistetty nimikkeistö (CN) ja EU:n integroitu tariffi (TARIC) yhdessä muiden tullimääräysten kanssa muodostavat yhteisön yhteisen tullitariffin. Tullitariffi sisältää myös yhteisön tiettyjen maiden tai maaryhmien kanssa tekemiin tullietuuskohteluun oikeuttaviin sopimuksiin sisältyvät tullietuusmääräykset sekä yhteisön yksipuoliset tiettyjä maita, maiden ryhmiä tai alueita koskevat tullietuusjärjestelyt.

Seuraavaksi tarkastellaan, miten elintarvikkeet yms. tavarat jakautuvat tariffin nimikkeisiin. Tullin määriä, jotka vaihtelevat nimikkeittäin ja eri aikoina, ei tässä selvitetä. Arvotullien lisäksi käytössä on runsaasti paljoustulleja, jotka perustuvat erityisesti tuotteen painoon.

3.2 Elävät eläimet (ryhmä 1)

Elävät eläimet kuuluvat yleensä nimikkeistön 1 ryhmään lukuun ottamatta eläviä kaloja, äyriäisiä, nilviäisiä ja muita vedessä eläviä selkärangattomia, jotka kuuluvat 3 ryhmään.

0101 00 00 Elävät hevoset, aasit, muulit ja muuliaasit

Hevosen tarkempaan luokkaan vaikuttaa se, onko kysymyksessä puhdasrotuinen siitoseläin, teuraseläin vai muu hevonen.

0102 00 00 Elävät nautaeläimet

Naudan tarkempaan luokkaan vaikuttavat mm. sukupuoli, rotu, paino ja pysyvät hampaat.

0103 00 00 Elävät siat

Sian tarkempaan luokkaan vaikuttavat paino ja porsiminen.

0104 00 00 Elävät lampaat ja vuohet

Näiden tarkempaan luokitukseen vaikuttaa se, onko kysymyksessä puhdasrotuinen siitoseläin. Lampailla luokkaan vaikuttaa myös se, onko kysymyksessä enintään vuoden ikäinen karitsa.

0105 00 00 Elävä siipikarja eli kanat, ankat, hanhet, kalkkunat ja helmikanat

Kanoilla luokitukseen vaikuttavat paino ja munijarotuisuus.

0106 00 00 Muut elävät eläimet

Näitä ovat mm. valaat, kamelit, kanit, jänikset, matelijat, papukaijat, strutsit ja mehiläiset.

3.3 Liha ja muut syötävät eläimenosat (ryhmä 2)

0201 00 00 Naudanliha, tuore tai jäähdytetty

0202 00 00 Naudanliha, jäädytetty

Naudanlihan tarkempaan luokitukseen vaikuttaa se, onko kysymys ruhosta tai puoliruhosta vai ruhon neljänneksestä, sekä palan luullisuus ja lihan korkealaatuisuus.

0203 00 00 Sianliha, tuore, jähdytetty tai jäädytetty

Sianlihan tarkempaan luokitukseen vaikuttaa mm. se, mistä osasta sikaa pala on.

0204 00 00 Lampaan- tai vuohenliha, tuore, jähdytetty tai jäädytetty

Tarkempaan luokitukseen vaikuttaa mm. se, onko liha karitsasta vai lampaasta.

0205 00 00 Hevosen-, aasin-, muulin- ja muuliaasinliha, tuore, jähdytetty tai jäädytetty

0206 00 00 Naudan, sian, lampaan, vuohen, hevosen, aasin, muulin ja muuliaasin muut syötävät osat, tuoreet, jähdytetyt ja jäädytetyt

Tarkempaan luokitukseen vaikuttaa se, onko kyse esim. pallealihasta, kuvelihasta, kielestä tai maksasta.

0207 00 00 Nimikkeen 0105 siipikarjan liha ja muut syötävät osat, tuoreet, jähdytetyt ja jäädytetyt

Tarkempaan luokitukseen vaikuttavat mm. kyniminen ja paloittelu ja se, mistä osasta eläintä on kyse.

0208 00 00 Muu liha ja muut syötävät eläimenosat, tuoreet, jähdytetyt ja jäädytetyt

Alaluokissa on liha, joka on saatu esim. kanista, jäniksestä, valaasta, käärmeestä, kilpikonnasta, kamelistä, kyyhkystä, porosta ja sammakonreisistä.

0209 00 00 Siansilava, vailla lihaskudosta, sianrasva sekä siipikarjanrasva, sulattamattomat tai muuten erottamattomat, tuoreet, jähdytetyt, jäädytetyt, suolatut, suolavedessä, kuivatut tai savustetut

0210 00 00 Liha ja muut syötävät eläimenosat, suolatut, suolavedessä, kuivatut tai savustetut; lihasta tai muista eläimenosista valmistettu syötävä jauho ja jauhe

3.4 Kalat sekä äyriäiset, nilviäiset ja muut vedessä elävät selkärangattomat (ryhmä 3)

0301 00 00 Elävät kalat

Nämä jaotellaan akvaariokaloihin ja muihin eläviin kaloihin. Jälkimmäisiä ovat mm. ankeriaat, jotka jaetaan kolmeen luokkaan pituutensa mukaan.

0302 00 00 Tuore tai jäähdytetty kala, ei kuitenkaan kalafileet eikä muu nimikkeen 0304 kalanliha

Alaluokkina ovat mm. lohikalat, kampelakalat, tonnikalat sekä sillit ja silakat.

0303 00 00 Jäädyltetty kala, ei kuitenkaan kalafileet eikä muu nimikkeen 0304 kalanliha

Näitä ovat mm. lohikalat, kampelakalat, tonnikalat sekä sillit ja silakat.

0304 00 00 Kalafileet ja muu kalanliha (myös murskeena tai jauhettu-na), tuoreet, jäähdyltetyt tai jäädyltetyt

”Fileet” kattaa myös kalan ylä- tai alapuolen taikka oikean tai vasemman puolen muodostavat lihasuikaleet, jotka eivät sisällä päätä, suolia, eviä (selkä-, perä-, pyrstö-, vatsa- ja rintaeviä) eivätkä luita (selkärangaa, muita suuria selkäluita, vatsaluita, kylkiluita, kidusluita, jalustinluuta jne.). Tällaiset tuotteet voidaan luokitella fileiksi, vaikka ne olisi paloitetu, edellyttäen että nämä palat voidaan tunnistaa fileistä saaduiksi.

0305 00 00 Kuivattu, suolattu tai suolavedessä oleva kala; savustettu kala, myös ennen savustamista tai sen aikana kuumakäsitelty; ihmisravinnoksi soveltuvat kalasta valmistetut jauhot, jauheet ja pelletit

0306 00 00 Äyriäiset, kuorineen tai ilman kuorta, elävät, tuoreet, jäähdyltetyt, jäädyltetyt, kuivatut, suolatut tai suolavedessä; savustetut äyriäiset, kuorineen tai ilman kuorta, myös ennen savustamista tai sen aikana kuumakäsitelty; äyriäiset kuorineen, höyryssä tai vedessä keitetty, myös jäähdyltetyt, jäädyltetyt, kuivatut, suolatut tai suolavedessä; ihmisravinnoksi soveltuvat äyriäisistä valmistetut jauhot, jauheet ja pelletit

0307 00 00 Nilviäiset, kuorineen tai ilman kuorta, elävät, tuoreet, jäähdyltetyt, jäädyltetyt, kuivatut, suolatut tai suolavedessä; savustetut nilviäi-

set, kuorineen tai ilman kuorta, myös ennen savustamista tai sen aikana kuumakäsitelty; äyriäiset kuorineen, höyryssä tai vedessä keitetty, myös jäähdytetty, jäädytetty, kuivatut, suolatut tai suolavedessä; ihmisravinnoksi soveltuvat nilviäisistä valmistetut jauhot, jauheet ja pelletit

0308 00 00 Vedessä elävät selkärangattomat (muut kuin äyriäiset ja nilviäiset), elävät, tuoreet, jäähdytetty, jäädytetty, kuivatut, suolatut tai suolavedessä; savustetut vedessä elävät selkärangattomat (muut kuin äyriäiset ja nilviäiset), myös ennen savustamista tai sen aikana kuumakäsitelty; ihmisravinnoksi soveltuvat vedessä elävistä selkärangattomista (muista kuin äyriäisistä ja nilviäisistä valmistetut jauhot, jauheet ja pelletit

3.5 Maito ja meijerituotteet; linnunmunat; luonnonhunaja; muualle kuulumattomat eläinperäiset syötävät tuotteet (ryhmä 4)

0401 00 00 Maito ja kerma, tiivistämätön ja lisätyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältämätön

0402 00 00 Maito ja kerma, tiivistetty tai lisätyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävä

Maidon ja kerman tarkempaan luokkaan vaikuttaa erityisesti rasvapitoisuus.

0403 00 00 Kirnumaito ja kirjupiimä, juoksetettu maito ja kerma, jogurtti, kefiri ja muu käynyt tai hapatettu maito ja kerma, myös tiivistetty tai maustettu tai lisätyä sokeria tai muuta makeutusainetta, hedelmää, pähkinää tai kaakaota sisältävä

0404 00 00 Hera, myös tiivistetty tai lisätyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävä; muualle kuulumattomat maidon luonnollisista ainesosista koostuvat tuotteet, myös sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävät

3 Elintarvikkeiden tulliverotus Euroopan unionissa

0405 00 00 Voi ja muut maitorasvat; maidosta valmistetut levitteet
Tarkempaan luokkaan vaikuttaa erityisesti rasvapitoisuus.

0406 00 00 Juusto ja juustoaaine
Tarkempaan luokkaan vaikuttavat mm. laatu ja rasvapitoisuus.

0407 00 00 Kuorelliset linnunmunat, tuoreet, säilötyt tai keitetyt
Tähän kuuluvat mm. kananmunat.

0408 00 00 Kuorettomat linnunmunat ja munankeltuainen, tuoreet, kuivatut, höyryssä tai vedessä keitetyt, muotoillut, jäädytetyt tai muulla tavalla säilötyt, myös lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävät

0409 00 00 Luonnonhunaja

0410 00 00 Eläinperäiset syötävät tuotteet, muualle kuulumattomat

3.6 Kasvikset sekä tietyt syötävät kasvit, juuret ja mukulat (ryhmä 7)

0701 00 00 Tuoreet tai jäähdytetyt perunat
Siemenperunoilla on eri luokka kuin muilla perusperunoilla.

0702 00 00 Tuoreet tai jäähdytetyt tomaatit
Eri luokka on kirsikkatomaateille ja muille tomaateille.

0703 00 00 Tuoreet tai jäähdytetyt kepa-, salotti-, valko- ja purjosipulit sekä muut Allium-sukuiset kasvikset

0704 00 00 Tuore tai jäähdytetty keräkaali, kukkakaali, kyssäkaali ja lehtikaali sekä niiden kaltainen Brassica-sukuinen syötävä kaali

0705 00 00 Tuoreet ja jäähdytetyt salaattit (Lactuca sativa) sekä sikurit ja endiivit (Cichorium spp.)

0706 00 00 Tuoreet tai jäähdytetyt porkkanat, nauriit, punajuuret, kaurajuuret, mukulasellerit, retiisit ja retikat sekä niiden kaltaiset syötävät juuret

0707 00 00 Tuoreet tai jäähdytetyt kurkut

Pikkukurkuille on eri luokka kuin muille kurkuille.

0708 00 00 Tuoreet tai jäähdytetyt palkokasvit, myös silvityt

Eri luokat on herneille, pavuille ja härkäpavuille.

0709 00 00 Muut tuoreet tai jäähdytetyt kasvikset

Esim. parsalle, munakoisolle, sienille ja pinaatille on omat luokkansa.

0710 00 00 Jäädytetyt kasvikset (myös höyryssä tai vedessä keitetyt)

0711 00 00 Kasvikset, väliaikaisesti (esim. rikkidioksidikaasulla tai suolavedessä, rikkihapoke- tai muussa säilöntäliuoksessa) säilöttyinä, mutta siinä tilassa välittömään kulutukseen soveltumattomina

0712 00 00 Kuivatut kasvikset, myös paloitellut, viipaloititut, rouhitut tai jauhetut, mutta ei enempää valmistetut

0713 00 00 Kuivattu, silvitty palkovilja, myös kalvoton tai halkaistu

0714 00 00 Maniokki- (kassava-), arrow- ja salepjuuret, maa-artisokat, bataatit ja niiden kaltaiset runsaasti tärkkelystä tai inuliinia sisältävät juuret ja mukulat, tuoreet, jäähdytetyt, jäädytetyt tai kuivatut, myös paloitellut tai pelleteiksi valmistetut; saagoydin

3.7 Syötävät hedelmät ja pähkinät; sitrushedelmien ja melonin kuoret (ryhmä 8)

0801 00 00 Tuoreet tai kuivatut kookos-, para- ja cashewpähkinät, myös kuorettomat

0802 00 00 Muut tuoreet tai kuivatut pähkinät, myös kuorettomat

Omissaan luokissa ovat mm. mantelit, hasselpähkinät, kastanjat ja pekaanipähkinät.

0803 00 00 Tuoreet tai kuivatut banaanit, myös jauhobanaanit

Jauhobanaaneilla ja muilla banaaneilla on eri luokat. Omat luokat on tuoreilla ja kuivatuilla banaaneilla.

3 Elintarvikkeiden tulliverotus Euroopan unionissa

0804 00 00 Tuoreet tai kuivatut taatelit, viikunat, ananakset, avokatot, guavat, mangot ja mangostanit

0805 00 00 Tuoreet ja kuivatut sitrushedelmät

0806 00 00 Tuoreet tai kuivatut viinirypäleet

0807 00 00 Tuoreet melonit (myös vesimelonit) ja papaijat

0808 00 00 Tuoreet omenat, päärynät ja kvittenit

0809 00 00 Tuoreet aprikoosit, kirsikat, persikat (myös nektariinit), luumut ja oratuomenmarjat

0810 00 00 Muut tuoreet hedelmät

Omat nimikkeet on mm. seuraaville: mansikat, vadelmat, musta- ja punaherukat, karviaiset, karpalot, puolukat, mustikat, kiivit, kakit, pitaijat, granaattiomenat.

0811 00 00 Jäädetyt hedelmät ja pähkinät, keittämättömät tai vedessä tai höyryssä keitetyt, myös lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävät

Luokitukseen vaikuttaa mm. lisätyn makeutusaineen määrä.

0812 00 00 Hedelmät ja pähkinät, väliaikaisesti (esim. rikkidioksidi-kaasulla tai suolavedessä, rikkihapoke- tai muussa säilöntäliuoksessa) säilöttyinä, mutta siinä tilassa välittömään kulutukseen soveltumattomina

0813 00 00 Kuivatut hedelmät, nimikkeisiin 0801–0806 kuulumattomat; tämän ryhmän pähkinöiden ja/tai kuivattujen hedelmien sekoi-tukset

0814 00 00 Sitrushedelmien ja melonin (myös vesimelonin) kuoret, tuoreet, jäädetyt, kuivatut tai väliaikaisesti suolavedessä, rikkihapoke- tai muussa säilöntäliuoksessa säilöttyinä

3.8 Kahvi, tee, mate⁶ ja mausteet (ryhmä 9)

0901 00 00 *Kahvi, myös paahdettu tai kofeiiniton; kahvinkuoret ja -kalvot; kahvinkorvikkeet, joissa on kahvia, sen määrästä riippumatta*
Paahtamattomalle kahville on eri nimike kuin paahdetulle kahville.
Kofeiinittoman kahvin tulli on korkeampi kuin kofeiinipitoisen.

0902 00 00 *Tee, myös maustettu*
Vihreällä teellä on eri nimike kuin mustalla teellä.

0903 00 00 *Mate*

0904 00 00 *Piper-sukuinen pippuri; kuivatut, murskatut tai jauhetut Capsicum- tai Pimenta-sukuiset hedelmät*

0905 00 00 *Vanilja*

0906 00 00 *Kaneli ja kanelinnuput*

0907 00 00 *Mausteneilikka (hedelmät, kukannuput ja kukkavarret)*

0908 00 00 *Muskottipähkinä, muskottikukka ja kardemumma*

0909 00 00 *Aniksen, tähtianiksen, fenkolin (saksankuminan), koriante-
rin, roomankuminan tai kuminan hedelmät ja siemenet; katajanmarjat*

0910 00 00 *Inkivääri, sahrami, kurkuma, timjami, laakerinlehdet, cur-
ry ja muut mausteet*
Mausteen luokitukseen vaikuttaa mm. se, onko tuote murskattu tai jau-
hettu.

⁶ Mate on matepuun lehdistä ja nuorista oksista hauduttamalla valmistettava melko karvas, piristävä juoma. Se on kotoisin Etelä-Amerikasta, ja se on etenkin Uruguayssa ja Argentiinassa hyvin suosittua. Mate valmistetaan hauduttamalla lehtirouhetta eli yerba matea kuumassa vedessä. Juomaa nautitaan erityisestä matekupista suodatinpillillä. Mate sisältää jonkin verran kofeiinia.

3.9 Vilja (ryhmä 10)

Viljoilla on eri nimikkeet riippuen siitä, onko kysymyksessä siemenvilja vai muu vilja.

1001 00 00 Vehnä sekä vehnän ja rukiin sekavilja

Makaroni- eli durumvehnällä on eri nimikkeet kuin spelttivehnällä ja tavallisella vehnällä. Vehnän nimikkeeseen vaikuttaa myös se, onko kysymyksessä korkealaatuinen, keskilaatuinen vai heikkolaatuinen vilja.

1002 00 00 Ruis

Rukiin nimikkeeseen vaikuttaa se, mistä ja miten ruis tulee EU:n alueelle.

1003 00 00 Ohra

Ohran nimikkeeseen vaikuttaa se, onko kysymyksessä maltaiden valmistukseen tarkoitettu ohra vai muu ohra.

1004 00 00 Kaura

1005 00 00 Maissi

Nimikkeeseen vaikuttaa, mistä ja miten tuote tulee EU:n alueelle.

1006 00 00 Riisi

Riisin tarkempaan nimikkeeseen vaikuttaa mm. se, onko riisi kuorittu, esikuorittu tai hiottu, kiillotettu tai lasitettu, sekä jyvän pituus ja pakkausten koko.

1007 00 00 Durra

1008 00 00 Tattari, hirssi ja kanariansiemenet, muu vilja

3.10 Myllyteollisuustuotteet; maltaat; tärkkelys; inuliini; vehnägluteeni (ryhmä 11)

Tarkempaan luokitukseen vaikuttaa mm. se, mistä viljasta tuote on peräisin. Tuote, jossa yksi ainesosa vastaa vähintään 90 %, sovelletaan tämän ainesosan tullia. Muista sekoituksista tulli määräytyy sen ainesosan mukaan, jonka tulli on korkein.

1101 00 00 Hienot vehnäjauhot sekä vehnän ja rukiin sekajauhot

1102 00 00 Muut hienot viljajauhot kuin vehnäjauhot tai vehnän ja rukiin sekajauhot

1103 00 00 Viljarouheet, karkeat viljajauhot ja viljapelletit

1104 00 00 Muulla tavoin käsitellyt viljanjyvät (esim. kuoritut, valssatut, hiutaleiksi valmistetut, pyöristetyt, leikatut tai karkeasti rouhitut), ei kuitenkaan nimikkeen 1006 riisi; viljanjyvien alkiot, kokonaiset, valssatut, hiutaleiksi valmistetut tai jauhetut

1105 00 00 Perunasta valmistetut hienot ja karkeat jauhot ja jauhe sekä hiutaleet, jyvät ja pelletit

1106 00 00 Nimikkeen 0713 kuivatusta palkoviljasta, nimikkeen 0714 saagosta, juurista tai mukuloista valmistetut hienot ja karkeat jauhot sekä jauhe; 8 ryhmän tuotteista valmistetut hienot ja karkeat jauhot sekä jauhe

1107 00 00 Maltaat, myös paahdetut

Paahtamattomat ja paahdetut maltaat kuuluvat eri alaryhmiin.

1108 00 00 Tärkkelys, inuliini

Tärkkelyksen tarkempaan luokkaan vaikuttaa erityisesti se, onko kysymys vehnä-, maissi-, peruna- vai riisitärkkelyksestä.

1109 00 00 Vehnägluteeni, myös kuivattu

3.11 Öljysiemenet ja -hedelmät; erinäiset siemenet ja hedelmät; teollisuus- ja lääkekasvit; oljet ja kasvirehu (ryhmä 12)

Siementen tarkempaan luokitukseen vaikuttaa mm. se, onko ne tarkoitettu kylvettäviksi.

1201 00 00 Soijapavut, myös murskatut

3 Elintarvikkeiden tulliverotus Euroopan unionissa

1202 00 00 Paahattamattomat tai muulla tavoin kypsentämättömät maa-pähkinät, myös kuoritut tai murskatut

1203 00 00 Kopra

1204 00 00 Pellavansiemenet, myös murskatut

1205 00 00 Rapsin- ja rypsinsiemenet, myös murskatut

1206 00 00 Auringonkukansiemenet, myös murskatut

1207 00 00 Muut öljysiemenet ja -hedelmät, myös murskatut

1208 00 00 Öljysiemen- ja öljyhedelmä jauhot, ei kuitenkaan sinappi-jauho

1209 00 00 Siemenet, hedelmät ja itiöt, jollaisia käytetään kylvämiseen

1210 00 00 Tuoreet tai kuivatut humalantähkät, myös murskatut, jauhetut tai pelleteiksi valmistetut; lupuliini

1211 00 00 Kasvit ja kasvinosat (myös siemenet ja hedelmät), jollaisia käytetään pääasiallisesti hajusteisiin, farmaseuttisiin tuotteisiin, hyönteisten ja sienitautien torjunta-aineisiin tai niiden kaltaisiin tuotteisiin, tuoreet, jääähdytetyt, jäädytetyt tai kuivatut, myös paloitetut, murskatut tai jauhetut

*1212 00 00 Johanneksenleipä, merilevät ja muut levät, sokerijuurikas ja sokeriruoko, tuoreet, jääähdytetyt, jäädytetyt tai kuivatut, myös jauhetut; hedelmäkivet ja -sydämet sekä muut kasvituotteet (myös paahattamattomat juurisikurin *Cichorium intybus sativum* juuret), jollaisia käytetään pääasiallisesti ihmisravinnoksi, muualle kuulumattomat*

1213 00 00 Valmistamattomat oljet ja akanat, myös silputut, jauhetut, puristetut tai pelleteiksi valmistetut

1214 00 00 Lantut, rehujuurikkaat ja muut rehujuuuret, heinä, sini-eli rehumailanen (alfalfa), apila, esparsetti, rehukaali, lupiini, virna ja niiden kaltaiset rehuaaineet, myös pelleteiksi valmistetut

3.12 Kumilakat; kumit, hartsit ja muut kasvimehut ja -uutteet (ryhmä 13)

1301 00 00 Kumilakat; luonnonkumit, -hartsit, -kumihartsit ja oleohartsit (esim. palsamit)

1302 00 00 Kasvimehut ja -uutteet; pektiiniaineet, pektinaatit ja pektinaatit; agar-agar ja muut kasviaineista saadut kasvilimat ja paksunnsaineet, myös modifoidut

Nimikkeeseen kuuluvat mm. lakritsi-, humala- ja aloeuute sekä ooppiumi. Nimikkeeseen ei kuulu lakritsiuute, jossa on sakkaroosia enemmän kuin 10 painoprosenttia tai joka on makeinen (nimike 1704). Myöskään esim. mallasuute, kahvi-, tee- tai mateuutteet eivät kuulu tähän ryhmään.

3.13 Eläin- ja kasvirasvat ja -öljyt sekä niiden pilkkoutumistuotteet; valmistetut ravintorasvat; eläin- ja kasvivaivat (ryhmä 15)

Monen tähän ryhmään kuuluvan tuotteen tarkempaan luokitteluun vaikuttaa se, onko tuote tarkoitettu muuhun tekniseen tai teolliseen käyttöön kuin elintarvikkeiden valmistukseen.

1501 00 00 Sianrasva, myös sianihra (laardi) ja siipikarjanrasva, muut kuin nimikkeeseen 0209 tai 1503 kuuluvat

1502 00 00 Nautaeläinten, lampaan tai vuohen rasva, muut kuin nimikkeeseen 1503 kuuluvat

1503 00 00 Laardisteariini, laardiöljy, oleosteariini, oleomargariini ja taliöljy, emulgoimattomat, sekoittamattomat tai muutoin valmistamattomat

1504 00 00 Kala- ja merinisäkäsrasvat ja -öljyt sekä niiden jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1505 00 00 Villarasva ja siitä saadut rasva-aineet (myös lanoliini)

3 Elintarvikkeiden tulliverotus Euroopan unionissa

1506 00 00 Muut eläinrasvat ja -öljyt sekä niiden jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1507 00 00 Soijaöljy ja sen jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1508 00 00 Maapähkinäöljy ja sen jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1509 00 00 Oliiviöljy ja sen jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1510 00 00 Muut yksinomaan oliiveista saadut öljyt ja niiden jakeet, myös puhdistetut,

mutta kemiallisesti muuntamattomat, myös näiden öljyjen tai jakeiden ja nimikkeen 1509 öljyjen tai jakeiden sekoitukset

1511 00 00 Palmuöljy ja sen jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1512 00 00 Auringonkukka-, saflori- ja puuvillansiemenöljy sekä niiden jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1513 00 00 Kookos- (kopra-), palmunydin- ja babassuöljy sekä niiden jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1514 00 00 Rapsi-, rypsi- ja sinappiöljy sekä niiden jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1515 00 00 Muut kasvirasvat ja rasvaiset kasviöljyt (myös jojobaöljy) sekä niiden jakeet, myös puhdistetut, mutta kemiallisesti muuntamattomat

1516 00 00 Eläin- ja kasvirasvat ja -öljyt sekä niiden jakeet, osittain tai kokonaan hydratat, vaihtoesteröidyt, uudelleen esteröidyt tai elaidinoidut, myös puhdistetut, mutta ei enempää valmistetut

1517 00 00 Margariini; syötävät seokset ja valmisteet, jotka on valmistettu eläin- tai kasvirasvoista tai -öljyistä tai tämän ryhmän eri rasvojen

ja öljyjen jakeista, muut kuin nimikkeen 1516 syötävät rasvat ja öljyt sekä niiden jakeet

Tarkempaan luokitteluun vaikuttaa mm. rasvan määrä.

1518 00 00 Eläin- ja kasvirasvat ja -öljyt sekä niiden jakeet, keitetyt, hapetetut, dehydratoidut, rikitetyt, puhalletut, tyhjössä tai inertissä kaassussa kuumentamalla polymeroidut tai muutoin kemiallisesti muunnetut, muut kuin nimikkeen 1516 eläin- ja kasvirasvat ja -öljyt sekä niiden jakeet; muualla kuulumattomat syötäväksi kelpaamattomat seokset ja valmisteet, jotka on valmistettu eläin- tai kasvirasvoista tai -öljyistä tai tämän ryhmän eri rasvojen ja öljyjen jakeista

1520 00 00 Raaka glyseroli; glyserolivesi ja -lipeä

1521 00 00 Kasvivahat (ei kuitenkaan triglyseridit), mehiläisvaha ja muut hyönteisvahat sekä spermaseetti, myös puhdistetut tai värjätyt

1522 00 00 Degras; rasva-aineiden tai eläin- ja kasvivahojen käsittelyssä syntyneet jätteet

3.14 Lihasta, kalasta, äyriäisistä, nilviäisistä tai muista vedessä elävistä selkärangattomista valmistetut tuotteet (ryhmä 16)

1601 00 00 Makkarat ja niiden kaltaiset tuotteet, jotka on valmistettu lihasta, muista eläimenosista tai verestä; näihin tuotteisiin perustuvat elintarvikevalmisteet

1602 00 00 Muut valmisteet ja säilykkeet, jotka on valmistettu lihasta, muista eläimenosista tai verestä

Siasta valmistetun tuotteen luokkaan vaikuttaa mm. se, onko valmiste kesystä siasta vai muusta siasta.

1603 00 00 Lihasta, kalasta, äyriäisistä, nilviäisistä tai muista vedessä elävistä selkärangattomista saadut uutteet ja mehut

Tarkempaan luokitukseen vaikuttaa mm. se, onko tuotetta lähinnä olevan pakkauksen nettopaino enintään 1 kg.

3 Elintarvikkeiden tulliverotus Euroopan unionissa

1604 00 00 Kalavalmisteet ja -säilykkeet; kaviaari ja kalanmädistä valmistetut kaviaarinkorvikkeet

Tarkempaan luokitteluun vaikuttavat mm. kalalaji ja säilöntämuoto.

1605 00 00 Äyriäiset, nilviäiset ja muut vedessä elävät selkärangattomat, valmistetut ja säilötty

Tämä ryhmä jakautuu mm. taskurapuihin, katkarapuihin, hummereihin, ostereihin, etanoihin, merimakkaroihin, merisiileihin ja meduusoihin.

3.15 Sokeri ja sokerivalmisteet (ryhmä 17)

1701 00 00 Ruoko- ja juurikassokeri sekä kemiallisesti puhdas sakkaroosi, jähmeät

Näiden luokitukseen vaikuttaa se, onko kysymyksessä lisättyä maku- tai väriainetta sisältämätön raaka-aine.

1702 00 00 Muut sokerit, myös kemiallisesti puhdas laktoosi, maltoosi, glukoosi ja fruktoosi (levyloosi), jähmeät; lisättyä maku- tai väriainetta sisältämättömät sokerisiirapit; keinotekoinen hunaja, myös luonnonhunajan kanssa sekoitettuna; sokeriväri

Tässä alanimikkeinä ovat mm. laktoosi ja laktoosisiirappi, vaahterasokeri ja vaahterasiirappi, glukoosi ja glukosisiirappi, kemiallisesti puhdas fruktoosi, muu fruktoosi ja fruktoosisiirappi, maltoosi.

1703 00 00 Sokerin erottamisessa ja puhdistamisessa syntyvä melassi

1704 00 00 Kaakaota sisältämättömät sokerivalmisteet (myös valkoinen suklaa)

Omana alaryhmänä on purukumi, myös sokerilla kuorrutettu. Omat nimikkeet on mm. lakritsiuutteella, valkoisella suklaalla, kurkkupastilleilla, geelimakkeisilla, marsipaanilla ja toffeella sekä halvalla ja lokoumilla.

3.16 Kaakao ja kaakaovalmisteet (ryhmä 18)

1801 00 00 00 Kaakaopavut, kokonaiset tai rouhitut, raa'at tai paahdetut

1802 00 00 00 Kaakaonkuoret ja -kalvot sekä muut kaakaojätteet

1803 00 00 00 Kaakaomassa, myös sellainen, josta rasva on poistettu
Tämä nimike jakautuu kahteen alanimikkeeseen sen perusteella, onko rasva poistamatta vai ei.

1804 00 00 00 Kaakaovoi, -rasva ja -öljy

1805 00 00 00 Kaakaojauhe, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältämätön

1806 00 00 00 Suklaa ja muut kaakaota sisältävät elintarvikevalmisteet

Tämä alaryhmä jakautuu seuraaviin päänimikkeisiin:

- kaakaojauhe, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävä
- muut valmisteet enemmän kuin 2 kg:n painoisina levyinä tai tankoina taikka nesteinä, tahnana, jauheena, rakeina tai niiden kaltaisessa muodossa, astian tai muun tuotetta lähinnä olevan pakkauksen nettopaino suurempi kuin 2 kg
- muut, levyinä, tankoina tai patukoina.

Luokkaan vaikuttaa mm. kaakaovoin tai maitorasvan ja sakkaroosin prosenttimäärä.

3.17 Viljasta, jauhoista, tärkkelyksestä tai maidosta valmistetut tuotteet; leipomatuotteet (ryhmä 19)

Tähän pääryhmään eivät yleensä kuulu elintarvikevalmisteet, joissa on enemmän kuin 20 painoprosenttia makkaraa, lihaa, muita eläimenosia, verta, kalaa, äyriäisiä, nilviäisiä tai muita vedessä eläviä selkärangattomia tai näiden sekoitusta. Ryhmään eivät kuulu myöskään keksit ja muut jauho- ja tärkkelystuotteet, jotka on erityisesti valmistettu eläinten ruokintaan.

1901 00 00 00 Mallasuute; muualle kuulumattomat hienoista tai karkeista jauhoista, rouheista, tärkkelyksestä tai mallasuutteesta tehdyt elintarvikevalmisteet, joissa ei ole lainkaan kaakaota tai joissa sitä on vähemmän kuin 40 painoprosenttia täysin rasvattomasta aineesta laskettuna; muualle kuulumattomat nimikkeiden 0401–0404 tuotteista tehdyt elintarvikevalmisteet, joissa ei ole lainkaan kaakaota tai joissa sitä on vähemmän kuin 5 painoprosenttia täysin rasvattomasta aineesta laskettuna

1902 00 00 00 Makaronivalmisteet, kuten spagetti, makaroni, nuudelit, lasagne, gnocchi, ravioli ja cannelloni, myös kypsennetyt tai (lihalla tai muulla aineella) täytetyt tai muulla tavalla valmistetut; couscous, myös valmistettu

1903 00 00 00 Tapioka ja tärkkelyksestä valmistetut tapiokankorvikkeet, hiutaleina, jyvinä, helmisuurimoina, seulomisjääminä tai niiden kaltaisessa muodossa

1904 00 00 00 Viljasta tai viljatuotteista paisuttamalla tai paahattamalla tehdyt elintarvikevalmisteet (esim. maissihiutaleet); vilja (ei kuitenkaan maissi) jyvinä tai jyväsinä tai hiutaleina tai muulla tavalla valmistettuna jyvinä tai jyväsinä (lukuun ottamatta jauhoja ja rouheita), esikypsennetty tai muulla tavalla valmistettu, muualle kuulumattomat

1905 00 00 00 Ruokaleipä, kakut ja leivokset, keksit ja pikkuleivät (biscuits) sekä muut leipomatuotteet, myös jos niissä on kaakaota; ehtoollisleipä, tyhjät oblaattikapselit, jollaiset soveltuvat farmaseuttiseen käyttöön, sinettiöylätit, riisipaperi ja niiden kaltaiset tuotteet

3.18 Kasviksista, hedelmistä, pähkinöistä tai muista kasvinosista valmistetut tuotteet (ryhmä 20)

2001 00 00 00 Etikan tai etikkahapon avulla valmistetut tai säilötyt kasvikset, hedelmät, pähkinät ja muut syötävät kasvinosat

2002 00 00 00 Muulla tavalla kuin etikan tai etikkahapon avulla valmistetut tai säilötyt tomaatit

2003 00 00 00 Muulla tavalla kuin etikan tai etikkahapon avulla valmistetut tai säilötyt sienet ja multasienet (tryffelit)

2004 00 00 00 Muulla tavalla kuin etikan tai etikkahapon avulla valmistetut tai säilötyt muut kasvikset, jäädytetyt, muut kuin nimikkeen 2006 tuotteet

2005 00 00 00 Muulla tavalla kuin etikan tai etikkahapon avulla valmistetut tai säilötyt muut kasvikset, jäädyttämättömät, muut kuin nimikkeen 2006 tuotteet

2006 00 00 00 Sokerilla säilötyt (valellut, lasitetut tai kandeeraatut) kasvikset, hedelmät, pähkinät, hedelmänkuoret ja muut kasvinosat

2007 00 00 00 Keittämällä valmistetut hillot, hedelmähyttelöt, marmelaatit, hedelmä- ja pähkinäsoseet sekä hedelmä- ja pähkinäpastat, myös lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävät

2008 00 00 00 Muulla tavalla valmistetut tai säilötyt hedelmät, pähkinät ja muut syötävät kasvinosat, myös lisättyä sokeria, muuta makeutusainetta tai alkoholia sisältävät, muualla kuulumattomat

2009 00 00 00 Käymättömät ja lisättyä alkoholia sisältämättömät hedelmämehut (myös rypäleen puristemehu ”grape must”) ja kasvismehut, myös lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävät

Tämä alaryhmä jakautuu seuraaviin päänimikkeisiin:

- appelsiinimehu
- greippi- tai pomelomehu
- muun sitrushedelmän mehu
- ananasmehu
- tomaattimehu
- viinirypälemehu
- omenamehu
- muun hedelmän tai kasviksen mehu
- sekamehu.

3.19 Erinäiset elintarvikevalmisteet (ryhmä 21)

2101 00 00 00 Kahvi-, tee- ja mateuutteet, -esanssit ja -tiivisteet sekä näihin tuotteisiin tai kahviin, teehen tai mateen perustuvat valmisteet; paahdettu juurisikuri ja muut paahdetut kahvinkorvikkeet sekä niiden uutteet, esanssit ja tiivisteet

2102 00 00 00 Hiiva (elävä eli aktiivinen tai kuollut eli inaktiivinen); muut kuolleet yksisoluiset mikro-organismit (ei kuitenkaan nimikkeen 3002 rokotteet); valmistetut leivinjauheet

2103 00 00 00 Kastikkeet ja valmisteet niitä varten; maustamisvalmisteita olevat sekoitukset; sinappijauho ja valmistettu sinappi

2104 00 00 00 Keitot ja liemet sekä valmisteet niitä varten; homogenoidut sekoitetut elintarvikevalmisteet

2105 00 00 00 Jäätelö, mehujää ja niiden kaltaiset jäädytetyt valmisteet, myös kaakaota sisältävät

2106 00 00 00 Muualle kuulumattomat elintarvikevalmisteet

3.20 Juomat, etyylialkoholi (etanoli) ja etikka (ryhmä 22)

2201 00 00 00 Vesi, myös luonnon tai keinotekoinen kivennäisvesi ja hiilihapotettu vesi, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältämätön ja maustamaton; jää ja lumi

2202 00 00 00 Vesi, myös kivennäisvesi ja hiilihapotettu vesi, lisättyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävä tai maustettu, ja muut alkoholittomat juomat, ei kuitenkaan nimikkeen 2009 hedelmä- ja kasvis-mehut

2203 00 00 00 Mallasjuomat

2204 00 00 00 Tuoreista rypäleistä valmistettu viini, myös väkevöity viini; rypäleen puristemehu (grape must), muu kuin nimikkeeseen 2009 kuuluva

2205 00 00 00 Vermutti ja muu tuoreista viinirypäleistä valmistettu viini, joka on maustettu kasveilla tai aromaattisilla aineilla

2206 00 00 00 Muut käymisen avulla valmistetut juomat (esim. siideri, päärynäviini, sima ja sake); käymisen avulla valmistettujen juomien sekoitukset sekä käymisen avulla valmistettujen juomien ja alkoholittomien juomien sekoitukset, muualle kuulumattomat

2207 00 00 00 Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus vähintään 80 tilavuusprosenttia; denaturoitu etyylialkoholi (etanoli) ja muu denaturoitu väkiviina, väkevyydestä riippumatta

2208 00 00 00 Denaturoimaton etyylialkoholi (etanoli), alkoholipitoisuus pienempi kuin 80 tilavuusprosenttia; väkevät alkoholijuomat, liköörit ja muut alkoholipitoiset juomat

Näitä ovat mm. konjakk, viski, rommi, gini, genever, votka, liköörit, arrakki, ouzo ja tequila.

2209 00 00 00 Etikka ja etikkahaposta valmistetut etikankorvikkeet

3.21 Elintarviketeollisuuden jätetuotteet ja jätteet; valmistettu rehu (ryhmä 23)

2301 00 00 00 Lihasta, muista eläimenosista, kalasta, äyriäisistä, nilviäisistä tai muista vedessä elävistä selkärangattomista valmistetut ihmisravinnoksi soveltumattomat jauhot, jauheet ja pelletit; eläinrasvan sulatusjätteet

2302 00 00 00 Leseet, lesejauhot ja muut viljan tai palkoviljan seuloimisessa, jauhamisessa tai muussa käsittelyssä syntyneet jätetuotteet, myös pelleteiksi valmistetut

3 Elintarvikkeiden tulliverotus Euroopan unionissa

2303 00 00 00 Tärkkelyksenvalmistuksen jätetuotteet ja niiden kaltaiset jäteaineet, sokerijuurikasjätemassa, sokeriruokojäte ja muut sokerinvalmistuksen jätteet, rankki ja

muut panimo- ja polttimejätteet, myös pelleteiksi valmistetut

2304 00 00 00 Öljykakut ja muut soijaöljyn erottamisessa syntyneet kiinteät jätetuotteet, myös jauhetut tai pelleteiksi valmistetut

2305 00 00 00 Öljykakut ja muut maapähkinäöljyn erottamisessa syntyneet kiinteät jätetuotteet, myös jauhetut tai pelleteiksi valmistetut

2306 00 00 00 Öljykakut ja muut kasvirasvojen tai -öljyjen erottamisessa syntyneet kiinteät jätetuotteet, myös jauhetut tai pelleteiksi valmistetut, muut kuin nimikkeisiin 2304 ja 2305 kuuluvat, jotka ovat peräisin mm. puuvillansiemenistä, pellavansiemenistä, auringonkukansiemenistä, rapsin- tai rypsinsiemenistä, kookospähkinöistä tai koprasta taikka palmunpähkinöistä tai -ytimistä.

2307 00 00 00 Viinisakka; raaka viinikivi

2308 00 00 00 Muualle kuulumattomat kasviaineet ja kasviperaiset jätteet sekä kasviperaiset jätetuotteet ja sivutuotteet, jollaisia käytetään eläinten ruokintaan, myös pelleteiksi valmistetut

2309 00 00 00 Valmisteet, jollaisia käytetään eläinten ruokintaan

Koiran- ja kissanruualle vähittäispakkauksissa on eri nimike kuin muille eläinten ruuille.

3.22 Tupakka ja valmistetut tupakankorvikkeet (ryhmä 24)

2401 00 00 00 Valmistamaton tupakka; tupakanjätteet

Alajaottelu on seuraava:

- riipimätön tupakka
- osittain tai kokonaan riivitty tupakka
- tupakanjätteet.

2402 00 00 00 Tupakasta tai tupakankorvikkeesta valmistetut sikarit, pikkusikarit ja savukkeet

Tämä alaryhmä jakautuu seuraavasti:

- tupakkaa sisältävät sikarit ja pikkusikarit
- tupakkaa sisältävät savukkeet
- muut.

2403 00 00 00 Muu valmistettu tupakka sekä muut valmistetut tupakankorvikkeet; ”homogenoitu” tai ”rekonstruoitu” tupakka; tupakkauutteen ja -esanssit

Tämä jakautuu seuraaviin alanimikkeisiin:

- piippu- ja savuketupakka, myös jos siinä on tupakankorviketta, sen määrästä riippumatta; tähän kuuluu myös vesipiipputupakka, jolla tarkoitetaan vesipiipussa poltettavaksi tarkoitettua tupakkaa, joka koostuu tupakan ja glyserolin sekoituksesta ja jossa on aromaattisia öljyjä ja uutteita, melassia tai sokeria ja joka voi olla maustettu hedelmällä.
- muut (mm. purutupakka ja nuuska)

3.23 Suola (ryhmästä 25)

Suola kuuluu tullinimikkeistön kivennäistuotteita koskevan V jakson ryhmään 25:

2501 00 00 00 Suola (myös pöytäsuola ja denaturoitu suola) ja puhdas natriumkloridi, myös vesiliuoksena tai lisättyä paakkuuntumisenestoainetta tai valuvuutta parantavaa ainetta sisältävänä; merivesi



4

Suomen verojärjestelmän kehittäminen

4.1 Verotuksen tavoitteista⁷

Veroja on aina kannettu julkisyhteisöjen varojen tarpeen tyydyttämiseksi (*fiskaalinen tavoite*). Julkisen sektorin pääasialliset rahoituslähteet ovat verot, veronluonteiset maksut, palvelumaksut sekä lainanotto kotimaasta ja ulkomailta.

Verotusta voidaan käyttää myös erilaisten yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi (*ohjaava veropoliittikka*). Ohjaavista tavoitteista mainittakoon *jakopoliittinen* tavoite. Siinä pyritään toteuttamaan oikeudenmukaisuutta tulo- ja varallisuuseroja tasoittamalla. Jakopoliittiselta kannalta kulutusverotus on varsin tehoton keino.

Verotusta voidaan käyttää myös *sosiaalipoliittisten* tavoitteiden saavuttamiseksi esimerkiksi säätämällä tietyt sosiaalieläiset verovapaiksi tai vaikkapa myöntämällä invalideille huojennuksia. Verotuksella voi olla myös esimerkiksi asunto-, väestö ja kulttuuripoliittisia tavoitteita.

Kasvupoliittisilla tavoitteilla on verotuksessa melko huomattava merkitys. Verotuksella voidaan harjoittaa *suhdannepoliittikkaakin*, ja verotusta on käytetty myös *aluepoliittisiin* ja *elinkeinopoliittisiin* tarkoituksiin.

⁷ Esim. Matti Myrsky Suomen veropoliittikka (2013) s. 99 ss. ja Kalle Määttä Terveysverot. Terveys- tai verotulojen tähden, Verotus 2012 s. 506 ss.

Verotuksen uudempia tavoitteita ovat *ympäristöpoliittiset* tavoitteet, joiden merkitys on jo varsin huomattava mm. liikenteen verotuksessa. Ympäristöpolitiikka on tullut hiljattain mukaan myös elintarvikkeiden kulutusverotuskeskusteluun.

Veropolitiikassa tunnetaan nykyisin myös *terveyspoliittiset* tavoitteet, jollaisia on ollut erityisesti alkoholi- ja tupakkaveroissa. Eräillä autoverolain säännöksillä on pyritty edistämään liikenneturvallisuutta ja siten myös kansalaisten terveyttä.

Kun verojärjestelmää käytetään ei-fiskaalisiin tavoitteisiin, on usein vaihtoehtona budjettivaroista suoraan maksettava tuki. Verotuki aiheuttaa julkiselle sektorille tietyn suuruisen verotulon menetyksen eli veromenon. Päinvastainen ilmiö ovat verotuet. Niissä on kysymys siitä, että veronlainsäädännön avulla pyritään ehkäisemään jotakin haitalliseksi katsottavaa toimintaa normaaliverotusta ankarammalla verotuksella. Esimerkkinä voidaan mainita verotuksen terveyspoliittiset tavoitteet, joilla pyritään vähentämään tupakan ja alkoholin kulutusta. Terveiden kannalta haitallisten tuotteiden ankaria veroja on kutsuttu terveysverojen lisäksi syntiveroiksi. Niillä on tässä tutkimuksessa keskeinen osa.

Terveysverojen tuottoihin vaikuttavat monet tekijät. Ensinnäkin on syytä painottaa eräänlaista fiskalista paradoksia: mitä paremmin terveysverolla onnistutaan ohjaamaan käyttäytymistä, sitä vähäisemmiksi verotulot ehtyvät. Terveysverojen fiskalista houkuttelevuutta on kohentanut ja ylläpitänyt haitallisten tuotteiden kysynnän tietynasteinen joustamattomuus. Terveysverot eivät ainoastaan tuota verotuloja – ne voivat vähentää julkisvallan menoja. Näin ollen terveysveroihin parhaimmillaan liittyy ns. kaksoistuottovaikutus.

Terveysveroinnostus oli Suomessa 2010-luvun alussa varsin suuri. Asiaa käsiteltiin laajasti myös verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportissa.⁸ Työryhmä katsoi, että terveydelle haitallisten tuotteiden valmisteveroja tulisi korottaa maltillisesti. Huomioon oli kuitenkin otettava veronkorotusten vaikutukset matkustajatuontiin ja harmaitiin markkinoihin sekä näistä aiheutuvat häiriöt kotimaisilla markkinoilla. Liian suuret korotukset voisivat johtaa kulutuksen siirtymiseen

⁸ Valtiovarainministeriön julkaisuja 51/2010.

Suomessa verotetuista tuotteista matkustajatuontina tai laittomasti maahan tuotujen tuotteiden kulutukseen, millä olisi kielteisiä vaikutuksia sekä verotuottoihin että kansanterveyteen.

Terveysverojen veronkorotukset tuli työryhmän mielestä kohdistaa ensisijaisesti virvoitusjuomaveroon, alkoholiveroon ja makeisten ja jäätelön valmisteveroon. Lisäksi työryhmä ehdotti, että makeisten ja jäätelön valmisteveron veropohjaa laajennetaan ja sokeriveron käyttöönoton mahdollisuuksia selvitetään. Tupakkaveroon ei esitetty muutoksia. Tupakkaveron määrä seuraa automaattisesti tupakan hinnan muutoksia, ja inflaation lisäksi myös arvonlisäveron korottaminen nostaa tupakan valmisteveroa. Tupakkaveron korottaminen voisi myös johtaa tupakan harmaatuonnin hallitsemattomaan kasvuun. Valmisteverojen korotusten vaikutukset ovat regressiivisempiä kuin esimerkiksi arvonlisäveron korotuksen vaikutukset. Työryhmä kuitenkin totesi, että regressiivisyys vaikuttaa eri tavoin eri hyödykkeiden kohdalla riippuen siitä, onko kyseessä välttämättömyshyödyke vai ei. Vaikka esimerkiksi virvoitusjuomien, makeisten ja alkoholin valmisteveron korottaminen vaikuttaa voimakkaimmin alimpiin tuloluokkiin, verojen korottamisella voitaisiin saavuttaa terveyshyötyjä, jos hinnan nouseminen johtaisi tuotteiden kulutuksen vähentymiseen.

4.2 Hyvän verojärjestelmän ominaisuudet ja oikeudelliset reunaehdot

4.2.1 Hyvä verojärjestelmä⁹

Hyvään verojärjestelmään voidaan liittää useita määritelmiä. Sen tulisi olla tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva. Hyvä verojärjestelmä tukee osaltaan talouskasvua, työllisyyttä ja kilpailukykyä, mutta tuottaa riittävästi verotulojakin. Koska julkiset palvelut rahoitetaan verovaroilla, verotuksen tulisi myös olla vakaata ja ennustettavaa. Myös fiskaalinen joustavuus on tärkeä omi-

⁹ Matti Myrsky Suomen veropolitiikka (2013) s. 77 ss.

naisuus; verojen tuottoa tulisi voida säännellä valtion kulloisenkin rahantarpeen mukaan.

Tehokkuustappiot ovat yleensä suuremmat korkean veroasteen tapauksessa kuin alhaisen veroasteen tapauksessa, joten alhainen veroaste laajalla veropohjalla on parempi vaihtoehto kuin kapea veropohja korkealla veroasteella.

Tehokas verojärjestelmä kohdistaa verot siten, että se vähentää taloudellista toimeliaisuutta mahdollisimman vähän. Verotuksen vääristävyys riippuu siitä, kuinka herkästi kysyntä ja tarjonta reagoivat hintojen muutoksiin. Verotuksessa tulisi näin pyrkiä neutraalisuuteen. Neutraali verotus ei vaikuta verovelvollisen päätöksentekoon. Neutraalisuus on tässä tärkeä peruseriaate, koska se voi taata, ettei verotus vääristä yhteiskunnan kokonaisresurssien kohdentumista. Yhteiskunnan hyvinvoinnin maksimointi edellyttää, että verojärjestelmän aiheuttamat epäsuorat kustannukset ovat mahdollisimman pienet.

Toisaalta verotuksen avulla voidaan tehostaa markkinoiden toimintaa. Julkinen interventio perustuu olettamukselle, että markkinamekanismi ei aina takaa resurssien tehokasta kohdentumista. Verotuksella voidaan kannustaa tiettyihin valintoihin tai pyrkiä ehkäisemään joitakin valintoja (esimerkkinä haittaverojen käyttö).

Verotuksessa tehokkuuden lisäksi tärkeitä ominaisuuksia ovat sosiaalinen oikeudenmukaisuus ja yhteiskunnallisesti oikeudenmukainen tulonjako. Jos tulonjakoon halutaan vaikuttaa, on usein pakko hyväksyä se, että samalla aiheutetaan vääristymiä.

Oikeudenmukainen verojärjestelmä ottaa huomioon veronmaksukyvyn. Koska suurituloisella on enemmän maksukykyä kuin pienituloisella, verotuksen progressiivisuutta voidaan pitää perusteltuna.

Hyviin ominaisuuksiin kuuluvat myös verojärjestelmän hallinnollinen tehokkuus sekä yksinkertaisuus. Verojen keräämisen ja suorittamisen tulisi tapahtua mahdollisimman pienin kustannuksin.

Yksinkertainen verotus voi osaltaan myös lisätä tasa-arvoisuutta, kun kaikilla verovelvollisilla on parempi mahdollisuus arvioida verotuksen vaikutuksia.

Keskeistä on myös verojärjestelmän läpinäkyvyys, joka heikentyy, jos verotuksessa on paljon poikkeuksia. Laaja veropohja ja verotuksen selkeys vähentävät myös mahdollisuuksia verosuunnitteluun ja veron-

kiertoon. Suuri kysymys onkin, ohjataanko tuki verotuksen kautta vai suorana tulonsiirtona.

Samoin tärkeää on ennustettavuus, joka luo edellytykset arvioida taloudellisen käyttäytymisen verokohtelua tulevaisuudessa ja vaikuttaa siten myös kotitalouksien ja yritysten päätöksiin.

Verojärjestelmän on oltava myös ekologisesti kestävällä pohjalla eli sopusoinnussa kestävä kehityksen kanssa.

On syytä korostaa myös verojärjestelmän hyväksyttävyyden merkitystä. Jos suurin osa verovelvollisista pitää verojärjestelmää tai sen osaa epäoikeudenmukaisena, tämä ei ole omiaan lisäämään järjestelmän uskottavuutta ja toimintakykyä, vaan seurauksina voivat olla korostunut ja aggressiivinen verosuunnittelu, veronkierto ja jopa verokapina.

Monet hyvän verojärjestelmän ominaisuudet voivat olla ristiriidassa keskenään, ja niiden välillä joudutaan tekemään valintoja ja kompromisseja.

Hyvän verojärjestelmän täytyy olla sopusoinnussa EU-vaatimusten kanssa. Hyviin ominaisuuksiin kuuluu myös se, että verojärjestelmä niveltyy muidenkin valtioiden verojärjestelmiin.

4.2.2 Direktiivit ja muut EU-säädökset

4.2.2.1 Alkoholiverodirektiivit

4.2.2.1.1 Verotettavat alkoholijuomat

Alkoholijuomien valmistevero on yksi EU:ssa yhdenmukaistetuista veroista. Alkoholiverotuksen rakenteesta, verotettavista tuotteista ja niiden määritelmistä säädetään Euroopan unionin neuvoston direktiivissä 92/83/ETY.

a) Olut

Oluella tarkoitetaan kaikkia CN-koodiin 2203 kuuluvia tuotteita sekä kaikkia tuotteita, jotka sisältävät oluen ja CN-koodiin 2206 kuuluvien alkoholittomien juomien sekoituksen, todellisen alkoholipitoisuuden ollessa kummassakin tapauksessa enemmän kuin 0,5 tilavuusprosenttia (2 art.). Jäsenvaltioiden oluella vahvistaman valmisteveron on perustuttava joko lopputuotteen hehtolitrojen lukumäärään/platoaste tai hehtolitrojen lukumäärään/todellinen alkoholipitoisuus tilavuusprosentteina (3 art.).

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Direktiivissä on erityissäännökset *pienpanimojen huojenuksista* (4 art.). Jäsenvaltiot voivat soveltaa pienten riippumattomien panimoiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä, jotka voidaan eriyttää kyseisten panimoiden vuosituotannon mukaan, seuraavin rajoituksin:

- alennettuja valmisteverojen määriä ei saa soveltaa yrityksiin, jotka tuottavat enemmän kuin 200 000 hehtolitraa olutta vuodessa,
- alennetut valmisteverojen määrät, jotka voivat olla valmisteveron vähimmäismäärää alhaisempia, eivät saa olla enempää kuin 50 % tavanomaista kansallista valmisteveron määrää alhaisempia.

Alennettuja valmisteverojen määriä sovellettaessa ”pienellä riippumattomalla panimolla” tarkoitetaan panimoa, joka on oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista panimoista ja toimii tiloissa, jotka sijaitsevat fyysisesti erillään muiden panimoiden tiloista, ja joka ei harjoita lisenssivalmistusta. Kahta tai useampaa pientä panimoa, jotka toimivat yhteistyössä ja joiden yhteenlaskettu vuosituotanto on enintään 200 000 hehtolitraa, voidaan kuitenkin kohdella verotuksessa yhtenä pienenä riippumattomana panimona.

Jäsenvaltioiden on huolehdittava siitä, että niiden mahdollisesti käyttöön ottamia alennettuja valmisteverojen määriä sovelletaan yhdenmukaisesti olueen, joka toimitetaan niiden alueelle muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista pienistä riippumattomista panimoista. Erityisesti on huolehdittava siitä, että mistään toisesta jäsenvaltiosta tulevasta yksittäisestä toimituksesta ei kanneta suurempaa valmisteveroa kuin täysin vastaavasta kotimaisesta toimituksesta.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa vähimmäismäärää alhaisempia alennettuja valmisteveron määriä olueen, jonka todellinen alkoholipitoisuus on enintään 2,8 tilavuusprosenttia (5 art.). Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän artiklan soveltamisen tuotteisiin, jotka sisältävät oluen ja CN-koodiin 2206 kuuluvien alkoholittomien juomien sekoituksen.

Jollei edellytyksistä, joita jäsenvaltiot asettavat valmisteverovapautuksen yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi, muuta johdu, jäsenvaltiot voivat vapauttaa valmisteverosta yksityishenkilön valmistaman ja valmistajan, tämän perheenjäsenen tai tämän vieraiden kuluttaman oluen, jos olutta ei myydä (6 art.).

b) Viinit

”Kuohumattomalla viinillä” (8 art.) tarkoitetaan kaikkia sellaisia CN-koodeihin 2204 ja 2205 kuuluvia tuotteita, alla määriteltyä kuohuviiniä lukuun ottamatta, joiden

- todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 15 tilavuusprosenttia, jos lopputuotteessa oleva alkoholi on kokonaan käymisestä peräisin,
- todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 15 tilavuusprosenttia mutta enintään 18 tilavuusprosenttia, jos se on saatu aikaan ilman väkevöintiä ja jos lopputuotteessa oleva alkoholi on kokonaan käymisestä peräisin.

”Kuohuviinillä” tarkoitetaan kaikkia CN-koodeihin 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ja 2205 kuuluvia tuotteita,

- jotka on pakattu kiinnikkein tai sitein tuetulla ”samppanjakorkilla” suljettuihin pulloihin tai joiden hiilidioksidin aikaansaama ylipaine liuoksessa on 3 baaria tai enemmän,
- joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 15 tilavuusprosenttia, jos lopputuotteessa oleva alkoholi on kokonaan käymisestä peräisin.

Jäsenvaltioiden viinille määräämä valmistevero on vahvistettava lopputuotteen hehtolitrojen lukumäärän perusteella (9 art.). Jäsenvaltioiden on lähtökohtaisesti määrättävä samansuuruiset valmisteverot kaikille tuotteille, jotka ovat kuohumattoman viinin valmisteveron alaisia. Samoin niiden on määrättävä samansuuruiset valmisteverot kaikille kuohuviinin valmisteveron alaisille tuotteille. Ne voivat soveltaa samaa valmisteveron määrää kuohumattomaan viiniin ja kuohuviiniin. Jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja valmisteverojen määriä kaikentyyppisiin kuohumattomiin viineihin ja kuohuviineihin, joiden todellinen alkoholipitoisuus on enintään 8,5 tilavuusprosenttia.

Jäsenvaltiot, jotka 1.1.1992 ovat soveltaneet suurempaa valmisteveron määrää kuohumattomiin viineihin, voivat jatkaa tämän määrän soveltamista. Tämä suurempi valmisteveron määrä ei saa olla suurempi kuin tavanomainen kansallinen välituotteiden valmisteveron määrä.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Jollei edellytyksistä, joita jäsenvaltiot asettavat tämän artiklan välittömän soveltamisen varmistamiseksi, muuta johdu, ne voivat vapauttaa valmisteverosta yksityishenkilön valmistaman ja valmistajan, tämän perheenjäsenen tai tämän vieraiden kuluttaman viinin, jos viiniä ei myydä (10 art.).

c) Muut käymistietä valmistetut juomat kuin viini ja olut

d) Välituotteet

e) Etyylialkoholi

Etyylialkoholilla tarkoitetaan:

- kaikkia CN-koodeihin 2207 ja 2208 kuuluvia tuotteita, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 1,2 tilavuusprosenttia, mukaan lukien tuotteet, jotka muodostavat osan muuhun yhdistetyn nimikkeistön ryhmään kuuluvasta tuotteesta,
- CN-koodeihin 2204, 2205 ja 2206 kuuluvia tuotteita, joiden todellinen alkoholipitoisuus on suurempi kuin 22 tilavuusprosenttia,
- tislattuja alkoholijuomia, jotka voivat sisältää näitä tuotteita liuennaina.

Etyylialkoholin valmistevero on vahvistettava 20 °C:n lämpötilassa olevan puhtaan alkoholin hehtolitraa kohti ja laskettava puhtaan alkoholin hehtolitrojen lukumäärän perusteella (21 art.). Jollei 22 artiklassa toisin säädetä, jäsenvaltioiden on sovellettava samaa valmisteveron määrää kaikkiin etyylialkoholin valmisteveron alaisiin tuotteisiin.

Artiklassa 22 säädetään *pientislaamojen huojennuksista*. Jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja valmisteverojen määriä pienten tislaamojen valmistamaan etyylialkoholiin seuraavin rajoituksin:

- alennettuja valmisteverojen määriä, jotka voivat olla valmisteveron vähimmäismäärää alhaisempia, ei saa soveltaa yrityksiin, jotka tuottavat enemmän kuin 10 hehtolitraa puhdasta alkoholia vuodessa. Jäsenvaltiot, jotka 1.1.1992 ovat soveltaneet alennettuja valmisteverojen määriä 10–20 hehtolitraa puhdasta alkoholia vuodessa tuottaviin yrityksiin, voivat kuitenkin jatkaa niiden soveltamista,
- alennetut valmisteveron määrät eivät saa olla enempää kuin 50 % tavanomaista kansallista valmisteveron määrää alhaisempia.

Alennettuja valmisteverojen määriä sovellettaessa ”pienellä tislaamolla” tarkoitetaan tislaamoa, joka on oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista tislaamoista eikä harjoita lisenssivalmistusta.

Jäsenvaltioiden on huolehdittava siitä, että niiden mahdollisesti käyttöön ottamia alennettuja valmisteverojen määriä sovelletaan yhdenmukaisesti niiden alueelle toimitettavaan muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien pienten riippumattomien tislaamojen valmistamaan etyylialkoholiin.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja valmisteverojen määriä CN-koodiin 2208 kuuluvien tuotteisiin, joiden todellinen alkoholipitoisuus on enintään 10 tilavuusprosenttia.

4.2.2.1.2 Vähimmäisverotasot

Alkoholijuomien vähimmäisveroista säädetään alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrien lähentämisestä annetussa neuvoston direktiivissä 92/84/ETY.

Oluen valmisteveron vähimmäismäärä on vahvistettava 0,748 ecuksi lopputuotteen hehtolitralta/platoaste tai 1,87 ecuksi lopputuotteen hehtolitralta/alkoholiprosentti (6 art.). Viinin valmisteveron vähimmäismäärä on vahvistettava kuohumattomalle viinille 0 ecuksi ja kuohuviinille 0 ecuksi hehtolitralta tuotetta (5 art.). Välituotteiden valmisteveron vähimmäismäärä on vahvistettava 45 ecuksi hehtolitralta tuotetta (4 art.).

Alkoholiin ja muihin kuin mainittuihin 4, 5 ja 6 artiklassa tarkoitettuihin juomiin sisältyvän alkoholin valmisteveron vähimmäismäärä on vahvistettava 550 ecuksi hehtolitralta puhdasta alkoholia. Jäsenvaltiot, jotka soveltavat alkoholiin ja alkoholijuomiin valmisteveron määrää, joka on enintään 1 000 ecua hehtolitralta puhdasta alkoholia, eivät kuitenkaan saa alentaa kansallista valmisteveron määrää. Lisäksi jäsenvaltiot, jotka soveltavat mainittuihin tuotteisiin suurempaa valmisteveron määrää kuin 1 000 ecua hehtolitralta puhdasta alkoholia, eivät saa alentaa kansallista valmisteveron määrää 1 000 ecua alhaisemmaksi.

4.2.2.2 Tupakkaverodirektiivi

Tupakkavero on yhdenmukaistettu valmistevero. Euroopan unionin yhdenmukaistettuun verolainsäädäntöön kuuluvat savukkeet, sikarit ja pikkusikarit, hienoksi leikattu tupakka sekä muu piippu- ja savuketupakka. Muut tupakkaa sisältävät tuotteet, savukepaperi ja sähkösavukeneste eivät kuulu unionin lainsäädännön alaan, vaan niistä kannetaan kansallista valmisteveroa. Jäsenvaltioita velvoittavat säännökset yhtenäistetyistä tupakkaverotuksesta sisältyvät valmistettuun tupakkaan sovellettavan valmisteveron rakenteesta ja verokannoista annettuun neuvoston direktiiviin 2011/64/EU, ns. tupakkaverodirektiiviin. Direktiivissä säädetään vähimmäisverotasoista, määritelmistä sekä muista verotukseen ja sen rakenteeseen liittyvistä tekijöistä.

Valmistetulla tupakalla tarkoitetaan (2 art.):

- a) savukkeita;
- b) sikareita ja pikkusikareita;
- c) piippu- ja savuketupakkaa:
 - i) savukkeiksi käärittävää hienoksi leikattua tupakkaa;
 - ii) muuta piippu- ja savuketupakkaa.

Savukkeina sekä piippu- ja savuketupakkana on pidettävä tuotteita, jotka koostuvat kokonaan tai osittain muista aineksista kuin tupakasta mutta jotka muuten täyttävät 3 artiklassa tai 5 artiklan 1 kohdassa säädetyt edellytykset. Tupakkaa sisältämättömiä tuotteita ei ole kuitenkaan pidettävä valmistettuna tupakkana, jos niitä käytetään ainoastaan lääkintätarkoituksiin.

Savukkeilla tarkoitetaan (3 art.):

- a) sellaisenaan poltettavia tupakkakääröjä, jotka eivät ole sikareita tai pikkusikareita;
- b) tupakkakääröjä, jotka yksinkertaisen muun kuin teollisen käsittelyn avulla työnnetään savukepaperista valmistettuihin hylsyihin;
- c) tupakkakääröjä, jotka yksinkertaisen muun kuin teollisen käsittelyn avulla kääritään savukepapereihin.

Tupakkakääröä on pidettävä kahtena savukkeena, jos se ilman suodatinta tai holkkia on pitempi kuin 8 senttimetriä mutta enintään 11 senttimetriä, kolmena savukkeena, jos se ilman suodatinta tai holkkia on pitempi kuin 11 senttimetriä mutta enintään 14 senttimetriä, jne.

Seuraavia pidetään sikareina tai pikkusikareina, jos niitä voidaan ja, ottaen huomioon niiden ominaisuudet ja kuluttajien tavanomaiset odotukset, niitä on yksinomaisesti tarkoitus polttaa sellaisenaan (4 art.):

- a) tupakkakääröt, joissa on luonnontupakasta valmistettu peitelehti;
- b) tupakkakääröt, joiden täytteenä on riivitty sekoitus ja joissa on sikarin tavanomaista väriä oleva peitelehti, joka on valmistettu rekonstruoidusta tupakasta ja joka peittää koko tuotteen ja tapauksen mukaan myös suodattimen – ei kuitenkaan holkkia silloin kun kyseessä ovat holkkilla varustetut sikarit – jos näiden tupakkakääröjen kappalepaino ilman suodatinta tai holkkia on vähintään 2,3 grammaa ja enintään 10 grammaa ja jos ympärysmitta vähintään kolmannekselta niiden pituutta on vähintään 34 millimetriä.

Sikareina tai pikkusikareina pidetään sellaisenaan poltettavia

- a) tupakkakääröjä, jotka koostuvat kokonaan luonnontupakasta;
- b) tupakkakääröjä, joissa on luonnontupakasta valmistettu peitelehti;
- c) tupakkakääröjä, joiden täytteenä on riivitty sekoitus ja joissa on sikarin tavanomaista väriä oleva peitelehti, joka kattaa koko tuotteen, tapauksen mukaan suodatin (poikkeuksena sikarit, joissa on holkki) sekä käärelehti mukaan luettuina, jotka molemmat valmistetaan rekonstruoidusta tupakasta, jos näiden tupakkakääröjen kappalepaino ilman suodatinta tai holkkia on vähintään 1,2 grammaa ja jos peitelehti on kierretty vähintään 30 asteen terävään kulmaan sikarin pituusakseliin nähden;
- d) tupakkakääröjä, joiden täytteenä on riivitty sekoitus ja joissa on sikarin tavanomaista väriä oleva peitelehti, joka on valmistettu rekonstruoidusta tupakasta ja kattaa koko tuotteen, tapauksen mukaan suodatin mukaan luettuna (poikkeuksena sikarit, joissa on holkki), jos näiden tupakkakääröjen kappalepaino ilman suodatinta tai holkkia on vähintään 2,3 grammaa ja jos ympärysmitta vähintään kolmannekselta niiden pituutta on vähintään 34 millimetriä.

Piippu- ja savuketupakalla tarkoitetaan (5 art.):

- a) leikattua tai muutoin paloitetua, riivittyä tai laatoiksi puristettua tupakkaa, jota voidaan polttaa ilman teollista lisävalmistusta;
- b) vähittäismyyntipakkauksiin pakattuja tupakanjätteitä, joita 3 artikla ja 4 artiklan 1 kohta eivät koske ja joita voidaan polttaa. Tässä artiklassa tupakanjätteillä tarkoitetaan tupakanlehtien jäännöksiä ja tupakan jalostuksesta tai tupakkatuotteiden valmistuksesta syntyviä sivutuotteita.

Savukkeiksi käärittävänä hienoksi leikattuna tupakkana on pidettävä piippu- ja savuketupakkaa, jonka leikkeistä enemmällä kuin 25 painoprosentilla on pienempi kuin 1,5 millimetrin poikkileikkaus. Lisäksi jäsenvaltiot voivat pitää savukkeiksi käärittävänä hienoksi leikattuna tupakkana piippu- ja savuketupakkaa, jonka leikkeistä enemmällä kuin 25 painoprosentilla on vähintään 1,5 millimetrin poikkileikkaus ja joka on myyty tai tarkoitettu myytäväksi savukkeiksi käärittäväksi.

Unionissa valmistetuista savukkeista ja kolmansista maista tuoduista savukkeista kannetaan arvon perusteella valmistevero, joka lasketaan korkeimman vähittäismyyntihinnan perusteella, tullit mukaan lukien, sekä erityisvalmistevero, joka lasketaan tuoteyksikköä kohti (7 art.). Jäsenvaltiot voivat jättää tullimaksut savukkeiden arvon perusteella kannettavan valmisteveron laskentaperusteen ulkopuolelle.

Arvon perusteella kannettavan valmisteveron verokannan ja erityisvalmisteveron määrän on oltava samansuuruiset kaikille savukkeille. Rakenteiden yhdenmukaistamisen loppuvaiheessa kaikkien jäsenvaltioiden on määrättävä savukkeille sama erityisvalmisteveron sekä arvon perusteella kannettavan valmisteveron ja liikevaihtoveron summan suhde siten, että vähimmäismyyntihintojen asteikko kuvastaa oikeudenmukaisesti valmistajien luovutushintojen välistä eroa. Tarvittaessa savukkeiden valmistevero voi sisältää vähimmäisveron osuuden edellyttäen, että 8 artiklassa säädettyä verotuksen ja valmisteveron erityisen osan sekarakennetta noudatetaan tarkasti.

Savukkeiden valmisteveron erityisen osan prosenttiosuus kokonaisveromäärästä vahvistetaan vähittäismyyntihinnan painotetun keskiarvon perusteella (8 art.). Vähittäismyyntihinnan painotettu keskiarvo lasketaan ottamalla huomioon kaikkien kulutukseen luovutettujen savukkeiden kokonaisarvo, joka perustuu kaikki verot sisältävään

vähittäismyyntihintaan, jaettuna kulutukseen luovutettujen savukkeiden kokonaismäärällä. Se on määritettävä viimeistään kunkin vuoden maaliskuun 1. päivänä kaikkia tällaisia edeltävänä kalenterivuonna tehtyjä kulutukseen luovutuksia koskevien tietojen perusteella.

Savukkeiden valmisteveron erityisen osan on oltava 1. päivästä tammikuuta 2014 alkaen vähintään 7,5 % ja korkeintaan 76,5 % kokonaisveromäärästä, joka syntyy yhdistämällä a) erityisvalmistevero ja b) arvon perusteella kannettava valmistevero ja arvonlisävero, joka kannetaan vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta.

Jos savukkeiden vähittäismyyntihinnan painotettu keskiarvo jäsenvaltiossa muuttuu tavalla, joka vaikuttaa kokonaisveromäärän prosenttiosuutena ilmaistuun valmisteveron erityiseen osaan siten, että se on alle 5 % tai 7,5 % kokonaisveromäärästä sen mukaan, kumpaa sovelletaan, tai yli 76,5 % kokonaisveromäärästä, kyseinen jäsenvaltio voi olla mukauttamatta erityisvalmisteveron määrää enintään muutoksen tapahtumisvuotta seuraavan toisen vuoden 1-päivään tammikuuta saakka.

Savukkeiden yleisen valmisteveron (erityisvalmistevero sekä arvon perusteella kannettava valmistevero ilman arvonlisäveroa) osuus on vähintään 57 % kulutukseen luovutettujen savukkeiden vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta (10 art.). Valmisteveron on oltava vähintään 64 euroa 1 000 savukkeelta riippumatta vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta. Jäsenvaltioiden, jotka kantavat valmisteveroa vähintään 101 euroa 1 000 savukkeelta vähittäismyyntihinnan painotetun keskiarvon perusteella, ei kuitenkaan tarvitse noudattaa 57 %:n vaatimusta.

Savukkeiden yleisen valmisteveron osuus on 1.1.2014 lukien vähintään 60 % kulutukseen luovutettujen savukkeiden vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta. Valmisteveron on oltava vähintään 90 euroa 1 000 savukkeelta riippumatta vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta. Jäsenvaltioiden, jotka kantavat valmisteveroa vähintään 115 euroa 1 000 savukkeelta vähittäismyyntihinnan painotetun keskiarvon perusteella, ei kuitenkaan tarvitse noudattaa 60 %:n vaatimusta.

Muuhun valmistettuun tupakkaan kuin savukkeisiin sovellettavat säännökset ovat direktiivin 13 ja 14 artiklassa. Seuraavista unionissa valmistetuista tai kolmansista maista tuoduista valmistetun tupakan

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

ryhmistä on kussakin jäsenvaltiossa kannettava 14 artiklassa vahvistettu vähimmäisvalmistevero:

- a) sikarit ja pikkusikarit;
- b) savukkeiksi käärittävä hienoksi leikattu tupakka;
- c) muu piippu- ja savuketupakka.

Jäsenvaltioiden on sovellettava näihin tuotteisiin valmisteveroa, joka voi olla (14 art.):

- a) joko arvon perusteella kannettava valmistevero, joka lasketaan kunkin tuotteen sellaisten korkeimpien vähittäismyyntihintojen perusteella, jotka unioniin sijoittautuneet valmistajat ja kolmansista maista tuovat maahantuojat vahvistavat vapaasti 15 artiklan mukaisesti; tai
- b) erityisvalmistevero, joka ilmoitetaan kilogrammaa kohti kannettavana määränä tai sikareiden ja pikkusikareiden osalta vaihtoehtoisesti tiettyä kappalemäärää kohti kannettavana määränä; tai
- c) näiden yhdistelmä, johon kuuluvat arvon perusteella kannettava valmisteveron osa ja valmisteveron erityisosa.

Jos valmistevero on joko arvon perusteella kannettava tai arvon perusteella kannettavan valmisteveron ja erityisvalmisteveron yhdistelmä, jäsenvaltiot voivat säätää valmisteverolle vähimmäismäärän.

Prosentteina taikka määrinä kilogrammaa tai tiettyä kappalemäärää kohti ilmoitettavan kokonaisvalmisteveron (erityisvalmistevero ja/tai arvon perusteella kannettava valmistevero ilman arvonlisäveroa) on oltava vähintään yhtä suuri kuin verokannat tai vähimmäismäärät, jotka on vahvistettu seuraaville tuotteille:

- a) sikarit tai pikkusikarit: 5 % vähittäismyyntihinnasta kaikki verot mukaan luettuina tai 12 euroa 1 000 kappaletta kohti tai kilogrammalta;
- b) savukkeiksi käärittävä hienoksi leikattu tupakka: 40 % kulutukseen luovutetun savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta tai 40 euroa kilogrammalta;
- c) muu piippu- ja savuketupakka: 20 % vähittäismyyntihinnasta kaikki verot mukaan luettuina tai 22 euroa kilogrammalta.

Savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan yleisen valmisteveron osuus on 1.1.2018 lukien vähintään 48 % (1.1.2020 lukien vähintään 50 %) kulutukseen luovutetun savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan vähittäismyyntihinnan painotetusta keskiarvosta, tai sen määrä on vähintään 60 euroa kilogrammalta.

Vähittäismyyntihinnan painotettu keskiarvo lasketaan ottamalla huomioon kulutukseen luovutetun savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan kokonaisarvo, joka perustuu kaikki verot sisältävään vähittäismyyntihintaan, jaettuna kulutukseen luovutetun savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan kokonaismäärällä. Se on määritettävä viimeistään kunkin vuoden maaliskuun 1. päivänä kaikkia tällaisia edeltävänä kalenterivuonna tehtyjä kulutukseen luovutuksia koskevien tietojen perusteella.

Edellä tarkoitettuja verokantoja tai veron määriä on sovellettava kaikkiin kyseiseen valmistetun tupakan ryhmään kuuluviin tuotteisiin erottelematta niitä ryhmissä toisistaan laadun, esillepanon, tuotteiden alkuperän, käytettyjen materiaalien, kyseisten yritysten ominaisuuksien tai muiden perusteiden mukaan.

4.2.2.3 Yleinen valmisteverotusdirektiivi

Neuvoston direktiivissä 2008/118/EY vahvistetaan yleinen järjestelmä, joka koskee mm. alkoholin, alkoholijuomien ja tupakan kulutuksesta välittömästi tai välillisesti kannettavaa valmisteveroa. Direktiivin 1 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat erityistarkoituksissa kantaa myös muita välillisiä veroja valmisteveron alaisista tavaroista, jos nämä verot ovat valmisteveron tai arvonlisäveron perusteen määrittämistä, veron määrän laskentaa sekä verosaatavan syntymistä ja valvontaa koskevien yhteisön verosääntöjen mukaisia, verovapautuksia koskevat säännökset pois lukien.

Jäsenvaltiot voivat myös kantaa veroja a) muista tuotteista kuin valmisteveron alaisista tavaroista ja b) palvelujen suorituksista, mukaan lukien valmisteveron alaisiin tavaroihin liittyvät palvelujen suoritukset, edellyttäen että näitä veroja ei voida pitää liikevaihtoveron luonteisina veroina. Tällaisten verojen kantaminen ei kuitenkaan saa johtaa rajamuodollisuuksien käyttöönottoon jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Valmisteveron alaisista tavaroista kannetaan valmistevero silloin kun a) ne tuotetaan yhteisön alueella, mihin tarvittaessa luetaan mukaan niiden erottaminen; b) ne tuodaan yhteisön alueelle (2 art.).

Yksityishenkilön omaan käyttöönsä hankkimien ja yhdestä jäsenvaltiosta toiseen itse kuljettamien valmisteveron alaisten tavaroiden valmistevero kannetaan ainoastaan siinä jäsenvaltiossa, josta valmisteveron alaiset tavarat hankitaan (32 art.). Sen määrittämiseksi, onko valmisteveron alaiset tavarat tarkoitettu yksityishenkilön omaan käyttöön, jäsenvaltioiden on otettava huomioon erityisesti seuraavat seikat:

- a) valmisteveron alaisten tavaroiden haltijan kaupallinen asema ja hallussapidon syyt;
- b) valmisteveron alaisten tavaroiden sijaintipaikka tai tarvittaessa käytetty kuljetusmuoto;
- c) valmisteveron alaisia tavaroita koskevat asiakirjat;
- d) valmisteveron alaisten tavaroiden luonne;
- e) valmisteveron alaisten tavaroiden määrä.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksinomaan näyttöä varten ohjetasot. Näiden ohjetasojen on oltava vähintään seuraavat:

- a) valmistettu tupakka
 - savukkeet: 800 kappaletta
 - pikkusikarit (sikarit, joiden enimmäispaino on 3 grammaa kappaletta): 400 kappaletta
 - sikarit: 200 kappaletta
 - piippu- ja savuketupakka: 1,0 kilogrammaa
- b) alkoholijuomat
 - alkoholipitoiset juomat: 10 litraa
 - välituotteet: 20 litraa
 - viinit 90 litraa (josta enintään 60 litraa kuohuviinejä)
 - oluet: 110 litraa.

Etämyyntiä säännellään 36 artiklassa. Valmistevero kannetaan määräjäsenvaltiossa sellaisista yhdessä jäsenvaltiossa kulutukseen jo luovutetuista valmisteveron alaisista tavaroista, jotka toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut muu kuin valtuutettu varastonpitäjä tai rekisteröity vastaanottaja, joka ei harjoita itsenäistä taloudellista toimintaa, on

ostanut ja jotka myyjä tai joku tämän puolesta on suoraan tai välillisesti lähettänyt tai kuljettanut toiseen jäsenvaltioon. ”Määräjäsenvaltiolla” tarkoitetaan jäsenvaltiota, jonne lähetys tai kuljetus saapuu. Myyjä on velvollinen maksamaan valmisteveron määräjäsenvaltiossa. Määräjäsenvaltio voi kuitenkin määrätä, että verovelvollinen on määräjäsenvaltioon sijoittautunut veroedustaja, jonka tuon jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat hyväksyneet.

4.2.2.4 Arvonlisäverodirektiivi

Vuoden 1995 alusta Suomesta tuli EU:n jäsen ja Suomea tuli sitomaan arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY). Se mahdollisti yleisen verokannan ohella kaksi alemmaa verokantaa, joiden tuli kuitenkin olla vähintään 5 %. Direktiivin liitteessä oli luettelo sellaisten tavaroitten ja palvelujen suosituksista, joihin voitiin soveltaa alennettuja verokantoja.

Vuonna 2006 annettiin uusi arvonlisäverodirektiivi 2006/1123/12, jolla korvattiin entinen. Määritelmä suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja verokantoja, oli hyvin samanlainen kuin aikaisemmassa direktiivissä. Määritelmä kuului seuraavasti:

”Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet.”

Kuten edellä nykytilan kohdalla on selvitetty, vuonna 2009 tuli voimaan direktiivimuutos 2009/47/EY, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa myös ravintola- ja ateriapalveluihin.

Arvonlisäverodirektiivi ei salli ottaa käyttöön yleistä verokantaa korkeampaa arvonlisäveroprosenttia esimerkiksi terveyden kannalta vahingollisille tuotteille, vaan epäterveellisen ravinnon lisäverotus, jos sitä halutaan, on hoidettava muilla veroilla, kuten erityisillä kulutusveroilla.

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka on yhdenmukaistettu Euroopan unionissa Euroopan yhteisöjen neuvoston arvonlisäverodirektiivillä (2006/112). Direktiivin mukaan jäsenvaltioilla voi olla

yleinen verokanta ja enintään kaksi alennettua verokantaa. Yleisen verokannan vähimmäismääräksi on säädetty 15 %, ja alennetuissa verokannoissa veron on oltava vähintään 5 %. Joillakin EU:n jäsenvaltioilla on käytössään myös nollaverokantoja tai direktiivissä säädettyjä vähimmäismääriä alempia verokantoja, jotka ne ovat saaneet säilyttää direktiivin siirtymäsäännösten perusteella. Uusia nollaverokantoja ei voida kuitenkaan ottaa käyttöön. Alennettuja verokantoja voidaan soveltaa direktiivin liitteissä lueteltuihin tuotteisiin, kuten elintarvikkeisiin ja lääkkeisiin. Alennettujen verokantojen päätarkoituksena on pienentää veron regressiivisiä vaikutuksia.

Suomessa arvonlisäveron yleinen verokanta on 24 %. Lisäksi meillä on käytössä kaksi alennettua verokantaa: elintarvikkeiden, ravintolaruuan ja rehun verokanta on 14 % ja lääkkeiden, kirjojen, henkilökuljetuksien, majoituksen, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien, liikuntapalveluiden, televisiolupamaksutulojen, tiettyjen taide-esi-
neiden ja tekijänoikeuskorvausten sekä tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien verokanta on 10 %. Suomessa kaikkiin elintarvikkeisiin sovelletaan samaa 14 %:n alennettua verokantaa, eikä elintarvikkeita ole eroteltu ryhmän sisällä. Eräillä jäsenvaltioilla on joillakin elintarvikkeilla eriytetty verokanta, jonka soveltamisesta on sovittu liittymissopimuksessa.

Terveellisten elintarvikkeiden kulutusta on ehdotettu edistettäväksi niiden arvonlisäveroa alentamalla. Koska arvonlisäverojärjestelmä on EU:ssa pitkälle yhtenäistetty, muista elintarvikkeista poikkeavan verokannan soveltamiseen terveysvaikutteisiin hyödykkeisiin liittyy riski siitä, että näiden hyödykkeiden verokohtelu ei olisi unionin oikeuden mukaista. EU:n lainsäädäntö edellyttää, että toisiaan korvaaviin kilpaileviin tuotteisiin sovelletaan samoja verokantoja ja terveellisten elintarvikkeiden objektiivista määrittelyä tavalla, joka ei syrjisi korvaavia kilpailevia tuotteita. Tätä edellytystä on pidetty vaikeana toteuttaa.

Yhtenä teoreettisena vaihtoehtona makeisverolle on esitetty mallia, jossa valittujen elintarviketuoteryhmien arvonlisäveroa korotettaisiin alennetusta verokannasta yleiseen verokantaan. Sellaisessa mallissa yleisen verokannan elintarvikkeet tulisi määrittää tullitariffinimikkeiden avulla. Riskinä kuitenkin olisi, että malli ei olisi arvonlisäverotusta koskevan, EU-oikeuden tulkinnassa korostuneen neutraalisuusvaatimuksen mukainen.

Sokeriverosta puhuttaessa on usein esitetty, että epäterveellisten tuotteiden veronkorotuksen yhteydessä tulisi samalla alentaa esimerkiksi hedelmien ja kasvien arvonlisäverotusta terveysvaikutusten tehostamiseksi. Hedelmien ja kasvien verokannan alentaminen alimmalle arvonlisäverokannalle voisi olla teknisesti mahdollista, jos tuoteryhmät määriteltäisiin tullitariffinimikkeiden avulla. Rajaongelmia syntyisi kuitenkin jo kasvi- ja hedelmäjalosteiden (esimerkkinä pakastetut ja säilötyt) verotuksessa. Malliin liittyy edellä kuvattu yleinen EU-oikeudellinen ongelma suhteessa muihin elintarvikkeisiin. Lisäksi on huomattava, että veroa voitaisiin alentaa vain neljä prosenttiyksikköä alimman arvonlisäverokannan tasolle, millä olisi vain vähäinen vaikutus tuotteiden loppuhintoihin tai kysyntään. Verolajia valittaessa on otettava huomioon myös sille asetetut yleiset tavoitteet. Arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on pyrkimys olla vääristämättä kysyntää tai kilpailua, minkä vuoksi neutraalisuusperiaate on tässä verolajissa keskeinen. Pistemäiset valmisteverot puolestaan vaikuttavat kysyntään, ja siihen niillä pyritäänkin.

4.2.2.5 Elintarvikelainsäädäntö

4.2.2.5.1 Yleistä

Elintarvikelainsäädäntö on EU:ssa pitkälle harmonisoitu. Sen tavoitteena on turvata ihmisten terveys ja kuluttajien etujen korkeatasoinen suojeleminen. Tarkoituksena on varmistaa, että elintarvikkeet ovat turvallisia ja ihmisravinnoksi sopivia ja että niistä annetaan kuluttajille oikeat ja riittävät tiedot elintarvikevalintojen tekemiseksi.

Elintarvikelainsäädäntöä on kahdenlaista: horisontaalista lainsäädäntöä, joka koskee kaikkia tuoteryhmiä, ja vertikaalista, vain tiettyä tuoteryhmää koskevaa lainsäädäntöä. Horisontaalisesta lainsäädännöstä ovat esimerkkeinä pakkausmerkintälainsäädäntö ja lisäainelainsäädäntö. Vertikaalista lainsäädäntöä on annettu mm. sokerista (KTMa 446/2003), hedelmätäysmehuista ja vastaavista valmisteista (MMMa 1054/2010) sekä hedelmähilloista, hyytelöistä, marmeladeista ja vastaavista valmisteista (KTMa 474/2003). Vertikaaliset säädökset sisältävät kyseessä olevan tuoteryhmän koostumusta ja pakkauksiin tehtäviä erityismerkintöjä koskevia vaatimuksia. Esimerkiksi hedelmätäysmeuja ja vastaavia valmisteita koskeva maa- ja metsä-

talousministeriön asetus 1054/2010 edellyttää, että hedelmätäysmehujen pakkauksiin on tehtävä merkintä ”makeutettu” tai ”lisätty sokeria”, jos mehu on makeutettu lisäämällä asetuksen liitteessä mainittuja sokereita. Lisäksi pakkauksessa on ilmoitettava lisätyn sokerin enimmäismäärä kuiva-aineena ja g/l.

4.2.2.5.2 Kuluttajainformaatioasetus ja väiteasetus

Joulukuussa 2011 voimaan tulleessa kuluttajainformaatioasetuksessa säädetään elintarvikkeiden merkinnöissä ja esillepanossa käytettävistä pakollisista ja vapaaehtoisesti annettavista tiedoista. Asetuksen myötä ravintoarvomerkintä on elintarvikkeissa pääsääntöisesti pakollinen. Myös sokerin määrä on ilmoitettava, eli kaikki luontaisten ja lisättyjen mono- ja disakkaridien yhteismäärät merkitään. Sokerin lisäksi merkittäviksi tulevat myös energia, rasvat, tyydyttyneet rasvahapot, hiilihydraatit, proteiini ja suola. Ravintoaineiden määrät on ilmoitettava grammoina sataa grammaa tai millilitraa kohden. Ilmoittamisvelvollisuuden taustalla ovat paitsi kuluttajien tiedonhalu ja pyrkimys terveellisimpiin valintoihin myös kansallinen ja unionintasoinen kamppailu elintasosairauksia vastaan.

Seuraavat elintarvikkeet on vapautettu pakollisesta ravintoarvoilmoituksesta (asetuksen liite V):

1. Jalostamattomat tuotteet, jotka koostuvat yhdestä ainoasta ainesosasta tai ainesosien ryhmästä
2. Jalostetut tuotteet, jotka on jalostettu ainoastaan kypsytämällä ja jotka koostuvat yhdestä ainoasta ainesosasta tai ainesosien ryhmästä
3. Juomavedet, myös sellaiset, joihin ei ole lisätty muita ainesosia kuin hiilidioksidia ja/tai aromeja
4. Yrtti, mauste tai niiden sekoitukset
5. Suola ja ruokasuolavalmisteet
6. Pöytämakeuttajat
7. Kahviuutteista ja sikuriuutteista 22 päivänä helmikuuta 1999 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 1999/4/EY soveltamisalaan kuuluvat tuotteet, kokonaiset tai jauhetut kahvipavut sekä kokonaiset tai jauhetut kofeiinittomat kahvipavut
8. Yrtti- ja hedelmäuutejuomat, tee, kofeiiniton tee, pikatee tai liukoinen tee tai teeuute, kofeiiniton pikatee tai liukoinen tee tai teeuute, jotka eivät sisällä muita lisättyjä ainesosia kuin aromeja, jotka eivät muuta teen ravintoarvoa

9. Käymisen avulla valmistetut etiket ja etikankorvikkeet, myös sellaiset, joihin ei ole lisätty muita ainesosia kuin aromeja
10. Aromit
11. Elintarvikelisiäaineet
12. Valmistuksen apuaineet
13. Elintarvike-entsyymit
14. Liivate
15. Hillon hyytelöimiseen käytettävät aineet (muut kuin lisäaineet)
16. Hiiva
17. Purukumit
18. Sellaisiin pakkauksiin tai astioihin pakatut elintarvikkeet, joissa suurimman pinnan pinta-ala on pienempi kuin 25 cm²
19. Elintarvikkeet, käsityönä valmistetut elintarvikkeet mukaan lukien, joita pieniä tuotemääriä tuottava valmistaja toimittaa suoraan loppukuluttajalle tai paikallisille vähittäisliikkeille, jotka toimittavat tuotteet suoraan loppukuluttajalle.

Lisäksi yli 1,2 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävät alkoholijuomat ovat vaatimuksen ulkopuolella. Ravintoarvomerkintää ei edellytetä pakkaamattomilta elintarvikkeilta, joten esimerkiksi irtomyynnissä olevasta konditoriatuotteesta ei tarvitse ilmoittaa ravintoarvotietoa, vaikka tiedot on ilmoitettava kaupan hyllyllä olevasta vastaavasta pakatusta tuotteesta.

Kuluttajainformaatioasetuksen mukaan pakkaamattomien tuotteiden merkinnöistä voidaan säätää jäsenvaltioissa kansallisesti.

Tuotteista ilmoitettavien ravintoarvotietojen tulee olla keskiarvoja, jotka voivat perustua valmistajan elintarvikkeesta tekemään analyysiin tai yleisesti tunnettuun ja hyväksyttyyn tietoon, kuten elintarvikkeiden koostumustietopankista saataviin ravintosisältötietoihin. Ravintoarvot voidaan määrittää myös tuotteen valmistuksessa käytettyjen ainesosien pitoisuuksiin ja määriin perustuvien laskelmien avulla. Euroopan komissio voi antaa tarkempia säädöksiä keskiarvoihin liittyvistä vaihteluväleistä.

Ainesosaluettelo on merkittävä pakkaukseen. Ainesosat ilmoitetaan valmistusmäärän mukaisesti alenevassa järjestyksessä.

EU on joulukuussa 2006 antanut asetuksen elintarvikkeita koskevista ravitsemus- ja terveysväitteistä (ns. väiteasetus). Sen liitteessä

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

säädetään ravitsemusväitteistä ja niihin sovellettavista edellytyksistä seuraavaa:

Väite, jonka mukaan elintarvike on *vähäenergiainen*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää energiaa enintään 40 kcal (170 kJ)/100 g kiinteiden tai enintään 20 kcal (80 kJ)/100 ml nestemäisten elintarvikkeiden osalta. Pöytäkäyttöön tarkoitettuihin makeutusaineisiin sovelletaan raja-arvoa 4 kcal (17 kJ)/annos, joka vastaa makeuttamisominaisuuksiltaan 6 g sakkaroosia (noin 1 tl sakkaroosia).

Väite, jonka mukaan elintarvikkeen *energiapitoisuutta* on *vähennetty*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuotteen energiapitoisuutta on vähennetty vähintään 30 prosenttia. Lisäksi on ilmoitettava se tekijä tai ne tekijät, jonka tai joiden vuoksi elintarvikkeen kokonaisenergiasisältö on vähentynyt.

Väite, jonka mukaan elintarvike on *energiaton*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää energiaa enintään 4 kcal (17 kJ)/100 ml. Pöytäkäyttöön tarkoitettuihin makeutusaineisiin sovelletaan raja-arvoa 0,4 kcal (1,7 kJ)/annos, joka vastaa makeuttamisominaisuuksiltaan 6 g sakkaroosia (noin 1 tl sakkaroosia).

Väite, jonka mukaan elintarvike on *vähärasvainen*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää rasvaa enintään 3 g/100 g kiinteiden tai 1,5 g/100 ml nestemäisten elintarvikkeiden (1,8 g/100 ml kevytmaidon) osalta.

Väite, jonka mukaan elintarvike on *rasvaton*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää rasvaa enintään 0,5 g/100 g tai 0,5 g/100 ml. Väitteet, jotka on esitetty ”X-prosenttisesti rasvatonta” -muodossa, ovat kuitenkin kiellettyjä.

Väite, jonka mukaan elintarvike sisältää *vähän tyydyttyneitä rasvoja*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuotteen sisältämien tyydyttyneiden rasvahappojen ja transrasvahappojen yhteismäärä on enintään 1,5 g/100 g kiinteiden ja 0,75 g/100 ml nestemäisten elintarvikkeiden osalta niin, että kummassakin tapauksessa tyydyttyneiden rasvahappojen ja transrasvahappojen yhteismäärän osuus energiasisällöstä on enintään 10 prosenttia.

Väite, jonka mukaan elintarvike *ei sisällä tyydytynyttä rasvaa*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tyydyttyneiden rasvahappojen ja transrasvahappojen yhteismäärä on enintään 0,1 g/100 g tai 0,1 g/100 ml.

Väite, jonka mukaan elintarvike on *vähäsokerinen*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää sokeria enintään 5 g /100 g kiinteiden tai 2,5 g/100 ml nestemäisten elintarvikkeiden osalta.

Väite, jonka mukaan elintarvike on *sokeriton*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää sokeria enintään 0,5 g/100 g tai 0,5 g/100 ml.

Väite, jonka mukaan elintarvikkeeseen *ei* ole *lisätty sokereita*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuotteeseen ei ole lisätty mono- tai disakkarideja tai muita elintarvikkeita, joita käytetään niiden makeuttavan vaikutuksen vuoksi. Jos sokeria on elintarvikkeessa luontaisesti, pakkauksessa olisi oltava myös seuraava merkintä: ”sisältää luontaisesti sokereita”.

Väite, jonka mukaan elintarvike sisältää *vähän natriumia/suolaa*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää natriumia enintään 0,12 g/100 g tai 0,12 g/100 ml tai vastaavan määrän suolaa. Lukuun ottamatta luontaisia kivennäisvesiä, jotka kuuluvat direktiivin 80/777/ETY soveltamisalaan, vesissä saisi olla natriumia enintään 2 mg/100 ml.

Väite, jonka mukaan elintarvike sisältää *erittäin vähän natriumia/suolaa*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää natriumia enintään 0,04 g/100 g tai 0,04 g/100 ml tai vastaavan määrän suolaa. Tätä väitettä ei saa käyttää luontaisista kivennäisvesistä ja muista vesistä.

Väite, jonka mukaan elintarvike *ei* sisällä *natriumia eikä suolaa*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää natriumia enintään 0,005 g/100 g tai vastaavan määrän suolaa.

Väite, jonka mukaan elintarvike on *kuidun lähde*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää ravintokuituja vähintään 3 g/100 g tai 1,5 g/100 kcal.

Väite, jonka mukaan elintarvike on *runsaskuituinen*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää ravintokuituja vähintään 6 g/100 g tai 3 g/100 kcal.

Väite, jonka mukaan elintarvike on *proteiinin lähde*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli vähintään 12 prosenttia elintarvikkeen energiasisällöstä muodostuu proteiineista.

Väite, jonka mukaan elintarvike sisältää *runsaasti proteiinia*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli vähintään 20 prosenttia elintarvikkeen energiasisällöstä muodostuu proteiineista.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Väite, jonka mukaan elintarvike on *vitamiinien jaltai kivennäisaineiden lähde*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää niitä vähintään direktiivin 90/496/ETY liitteessä määritellyn merkitsevän määrän tai vitamiinien, kivennäisaineiden ja eräiden muiden aineiden lisäämisestä elintarvikkeisiin 20. joulukuuta 2006 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1925/2006 7 artiklan mukaisesti myönnettyjen poikkeusten perusteella määräytyvän määrän.

Väite, jonka mukaan elintarvike sisältää *runsaasti vitamiineja jaltai kivennäisaineita*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote sisältää vähintään kaksi kertaa enemmän vitamiineja ja/tai kivennäisaineita kuin väitteen "[vitamiinin nimi] ja/tai [kivennäisaineen nimi] lähde" osalta edellytetään.

Väite, jonka mukaan elintarvike sisältää *ravintoainetta tai muuta ainetta*, jonka osalta tässä asetuksessa ei ole säädetty erityisiä edellytyksiä, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote on tämän asetuksen kaikkien soveltuvien säännösten ja erityisesti sen 5 artiklan mukainen. Vitamiinien ja kivennäisaineiden osalta sovelletaan väitteelle "... lähde" asetettuja edellytyksiä.

Väite, jonka mukaan yhden tai useamman muun ravintoaineen kuin vitamiinin tai kivennäisaineen määrää on *lisätty*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli tuote täyttää väitteelle "... lähde" asetetut edellytykset ja lisäys on vähintään 30 prosenttia vastaavaan muuhun tuotteeseen verrattuna.

Väite, jonka mukaan yhden tai useamman ravintoaineen määrää on *vähennetty*, ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain, mikäli määrää on vähennetty vähintään 30 prosenttia vastaavaan muuhun tuotteeseen verrattuna. Tästä ovat poikkeuksena mikroravintoaineet, joiden osalta hyväksytään 10 prosentin muutos vertailuarvoissa neuvoston direktiivin 90/496/ETY mukaisesti, sekä natrium tai vastaava suolamäärä, joiden osalta hyväksytään 25 prosentin muutos.

Väite, jonka mukaan tuote on "kevyt", ja mikä tahansa muu väite, jolla on kuluttajalle oletettavasti sama merkitys, voidaan esittää vain samoilla edellytyksillä kuin väite "vähennetty". Väitteeseen on myös liitettävä ilmoitus siitä tekijästä tai niistä tekijöistä, jonka tai joiden vuoksi elintarvike on "kevyt".

Mikäli elintarvike täyttää luontaisesti ravitsemusväitteen käytölle tässä liitteessä asetetut edellytykset, väitteeseen voidaan liittää määre "*luontaisesti/luontainen*".

4.2.2.5.3 Ravintosisältöprofiilit

Ravintosisältöprofiloinnilla tarkoitetaan elintarvikkeiden luokitte-
lua elintarvikeryhmittäin valitun ravitsemuksellisen koostumuksen
mukaisesti. Valitun koostumuksen edellytykset täyttävälle tuotteelle
voidaan myöntää esimerkiksi oikeus ravitsemus- tai terveysväitteen
taikka tietyn merkin käyttämiseen. Suomessa Sydänmerkki perustuu
ravintosisältöprofileihin.

Ravintosisältöprofiliajattelussa ravintoaineiden pitoisuuksien ver-
tailu tehdään elintarvikeryhmittäin, koska vertaaminen on mielekäs-
tä ainoastaan näiden sisällä. Esimerkiksi jogurtin sokeripitoisuutta
verrataan siten muiden nestemäisten maitotuotteiden sokeripitoi-
suuksiin ja lihaleikkeleen suolapitoisuutta muiden lihatuotteiden suo-
lapitoisuuksiin. Lihaleikkeleen ja jogurtin sokerin tai suolan määriä
tietenkään ei ole mielekästä verrata keskenään, koska tuotteissa on
luonteenomaisesti eri määrä näitä ravintoaineita. Tuotteet eivät ole
myöskään kuluttajien näkökulmasta toisiaan korvaavia.

4.2.2.5.4 Elintarvikevalvonta

Ensisijainen vastuu elintarvikkeiden määräystenmukaisuudesta on
elintarvikealan toimijalla, siis esimerkiksi valmistajalla, maahan-
tuoajalla ja markkinoijalla. Niiden on kaikissa vastuullaan olevissa
tuotannon, jalostuksen ja jakelun vaiheissa huolehdittava siitä, että
elintarvikkeet täyttävät toiminnan kannalta asiaankuuluvat elintar-
vikelainsäädännön vaatimukset, ja varmistettava, että kyseiset vaati-
mukset täyttyvät. Tätä varten elintarvikealan toimijan on laadittava
kirjallinen omavalvontasuunnitelma, noudatettava sitä ja pidettävä
sen toteuttamisesta kirjaa.

Elintarvikevalvontaviranomaisten tehtävänä on varmistaa, että alan
omavalvonta toimii. Elintarvikevalvontaa on johtanut ja kehittänyt
Elintarviketurvallisuusvirasto Evira, vuoden 2019 alusta Ruokaviras-
to.¹⁰ Käytännön valvonnasta vastaavat kunnalliset valvontaviranomai-

¹⁰ Elintarviketurvallisuusvirasto, Maaseutuvirasto ja osa Maanmittauslaitoksen
tietotekniikkapalvelukeskusta on yhdistetty Ruokavirastoksi. Ruokavirasto edis-
tää, valvoo ja tutkii elintarvikkeiden turvallisuutta ja laatua, eläinten terveyttä ja
hyvinvointia sekä kasvinterveyttä ja maa- ja metsätalouden tuotantoon käytettä-
viä lannoitteita, rehuja, kasvinsuojeluaineita, maanparannusaineita, lisäysaineis-
toa ja raaka-aineita. Virasto vastaa EU:n maataloustuki- ja maaseuturahastojen

set sekä Tulli, Sosiaali- ja terveydenhuollon lupa- ja valvontavirasto Valvira, Puolustusvoimat ja Ruokavirasto. Elintarvikevalvonta tulee järjestää EU-lainsäädännön edellyttämällä tavalla (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EY) N:o 882/2004). Viranomaisvalvonta on suunnitelmallista, ja sitä kohdistetaan riskien mukaan. Tarkastukset tehdään pääsääntöisesti ennalta ilmoittamatta.

Valvontaviranomaisella on oikeus salassapitosäädösten estämättä saada valvonnan suorittamiseksi välttämättömät tiedot elintarvikealan toimijoilta. Tiedonsaantioikeus koskee myös sellaisia valvonnan kannalta välttämättömiä tietoja, jotka muutoin olisivat salassa pidettäviä. Elintarvikealan toimijan on myös kustannuksellaan annettava valvontaviranomaiselle valvontaa, tarkastusta ja näytteenottoa varten tarpeellinen apu.

4.2.2.6 Yleiset valtiontukisäädökset

Valtion tukitoimenpiteitä koskevan sääntelyn tavoitteena on sisämarkkinoiden perusvapauksien turvaaminen sellaisilta jäsenvaltioiden kansallisilta toimenpiteiltä, joilla kansallisia yrityksiä tai toimialaa suositetaan. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

SEUT 107 artiklan 1 kohdassa on määritelty, milloin tukea pidetään valtiontukena. Tuen katsominen valtiontueksi edellyttää seuraavien neljän kriteerin täyttymistä:

1. Julkisia varoja kanavoidaan julkisiin tai yksityisiin yrityksiin.
2. Toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla tuensaajaa.
3. Etu on valikoiva, eli se kohdistuu vain tiettyihin yrityksiin.
4. Toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

varojen käytöstä Suomessa, toimii Suomen maksajavirastona ja hallinnoi EU- ja kansallisia tukia.

Valtiontuet ovat EU-alueella lähtökohtaisesti kiellettyjä. Jäsenvaltiot eivät itse voi tehdä lopullista arvioita tukien hyväksyttävyydestä, vaan valtiontukiin sovelletaan komissiolle tehtävää

ilmoitusmenettelyä. Ilmoitusmenettelyn tarkoituksena on varmistaa tukien sopivuus yhteismarkkinoille. Ennen komission hyväksyntää tukea ei saa ottaa käyttöön, ja yritykselle ilman komission hyväksyntää myönnetty valtiontuki on laiton, jolloin jäsenvaltio voi joutua perimään tuen takaisin yritykseltä. Komission rooli siis on keskeinen valtiontukisääntelyssä ja valtiontukien valvonnassa.

Viime kädessä EU:n tuomioistuin ratkaisee, kuuluuko jokin toimenpide artiklan 107

soveltamisalaan. Toimenpidettä arvioidaan sen vaikutusten perusteella. EU:n tuomioistuin on korostanut valtiontuki-käsitteen laajaa tulkintaa. Tuen on suosittava jotakin yritystä tai toimialaa. Myös verotukseen voi sisältyä tukielementtejä, joita pidetään valtiontukena, jos toimet eivät ole yleisen verojärjestelmän mukaisia ja täyttävät muut valtiontuelle tarkoitetut ehdot. Erilaiset veronalennukset ja -porrastukset sekä verovapaudet tai veron soveltamisalan ulkopuolelle jättäminen ovat toimenpiteitä, joiden osalta on suoritettava valtiontukitarkastelu. Jos kyseessä on valtiontuki, on selvitettävä, löytykö toimenpiteelle peruste, jolla tuki voidaan katsoa hyväksyttäväksi yhteismarkkinoille.

Komission tiedonannon (1998 valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen) mukaan tukea arvioitaessa on ensin määriteltävä yleinen verojärjestelmä. Sen jälkeen tutkitaan, voidaanko poikkeusta perustella verojärjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella.

Uusia veroja suunniteltaessa on jatkossa entistä tarkemmin kiinnitettävä huomiota veron tavoitteiden määrittelyyn ja toimenpiteen todellisiin vaikutuksiin. Käytännössä viimeaikainen oikeuskäytäntö vaikeuttaa merkittävästi verotustoimenpiteen suunnittelua tiettyä alaa tai tiettyjä tuotteita koskevassa verotuksessa. Verotuksen tavoitteilla on suuri merkitys myös vaikutusten arvioinnissa. Verojärjestelmän tulee olla veron tavoitteiden kannalta objektiivisesti ja loogisesti toteutettu, eikä sen tule rajoittaa tai heikentää määriteltyjen tavoitteiden toteutumista.

Jos tuen määrä on vähämerkityksinen, tulee sovellettavaksi perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen annettu komission de minimis -asetus (EY) N:o 1998/2006.

4.2.2.7 Maataloustuet

4.2.2.7.1 Maatalouspolitiikka¹¹

Maatalouspolitiikka muodostuu maatalouteen vaikuttavista hallituksen toimintalinjoista ja toimenpiteistä. Tavoitteisiin voi kuulua myös maanviljelijöiden tulotason turvaaminen. Maatalouspolitiikkaa voidaan toimeenpanna ulkoisen tasapainon osalta tuontikiintiöin, vientituin tai teknisin vaatimuksin tai tulleilla. Sisäisen tasapainon osalta maatalouspolitiikkaan voi sisältyä maataloustuotantoon liittyviä tukia, kuten ympäristötukea, pinta-alalisää ja tuotannon määrään liittyviä tukiaisia. Suomessa on ollut 1990-luvun puoliväliin asti myös useita elintarvikkeisiin liittyneitä maatalouspoliittisia valmisteveroja (mm. sokeri- ja ravintorasvavero).

EU:ssa harjoitetaan *yhteistä maatalouspolitiikkaa* (YMP, CAP¹²). Sen tarkoituksena on turvata mm. EU:n 500 miljoonalle kansalaiselle elintarvikkeiden saanti. Viljelijöiden ansiosta maaseudut myös säilyvät elävinä. Yhteistä politiikkaa pidetään tärkeänä alalla, joka vastaa elintarviketurvasta ja on avainasemassa luonnonvarojen käytön ja maaseutualueiden taloudellisen kehityksen kannalta.

Maatalouden harjoittaminen on enemmän säiden ja ilmaston armoilla kuin monet muut alat. Elintarvikkeiden kulutus on suhteellisen vakaata, joten pienilläkin tuotantomäärien muutoksilla voi olla suuri vaikutus hintoihin. Koska maatalousyrittäjien toimintaan vaikuttavat monet epävarmuustekijät, on pidetty perusteltuna, että julkisen sektorin toimilla varmistetaan viljelijöille vakaa tulotaso. Siksi viljelijöitä tuetaan yhteisen maatalouspolitiikan avulla seuraavin tavoin:

Tulotuki. Suorat tuet takaavat viljelijöille tietyt perustulot. Samalla niillä korvataan viljelijöille heidän tuottamansa julkishyödykkeet, joista mark-

¹¹ Tarkemmin esim. Euroopan komission julkaisu Maatalous, Euroopan unionin julkaisutoimisto 2017.

¹² CAP = Common Agricultural Policy.

kinoilla ei yleensä makseta korvausta. Tällainen julkishyödyke on mm. huolenpito maaseudusta.

Markkinatoimenpiteet. Komissio voi ryhtyä toimiin vaikeissa markkinatilanteissa, joissa esimerkiksi kysyntä yhtäkkiä romahtaa terveysuhkien vuoksi tai hinnat putoavat sen takia, että markkinoilla on jostakin tuotteesta tilapäistä ylijarjontaan.

Maaseudun kehittämistoimenpiteet. Maaseudun kehittämispolitiikassa pyritään ratkaisemaan maaseutualueiden erityisongelmia ja haasteita kansallisten tai alueellisten kehittämisohjelmien avulla.

Tulotuki ja markkinatoimenpiteet rahoitetaan kokonaan EU:n talousarviosta. Sen sijaan maaseudun kehittämistoimenpiteet rahoitetaan yhteisrahoituksella EU-maiden kanssa.

4.2.2.7.2 Maatalouden EU-tuet ja kansalliset tuet¹³

EU:n maataloustukijärjestelmät ovat EU:n suora tuki, epäsuotuisten maatalousalueiden luonnonhaittakorvaus, luomutuki sekä ympäristökorvaus ja eläinten hyvinvointikorvaus. Kahdessa viimeisessä viljelijöille korvataan lainsäädäntöä tiukempien vaatimusten noudattamisesta aiheutuvat kustannukset. Kansallisia tukia Suomessa ovat pohjoinen tuki, Etelä-Suomen kansallinen tuki ja investointituet. Tukien kohdentamiseksi maa on jaettu seitsemään tukialueeseen. Alueilla A ja B on voimassa Etelä-Suomen kansallinen tuki, ja viidellä C-alueella toimii porrastetusti pohjoinen tuki.

EU:n suora tuki koostuu tuotannosta irrotetusta tulotuesta sekä tuotantosidonnaisesta osasta. Suomessa 80 % suorasta tuesta on tuotannosta irrotettua. Tuen saamisen ehtona on peltojen pitäminen hyvässä viljelykunnossa sekä huolehtiminen eläinten hyvinvoinnista ja ympäristön hyvästä tilasta.

Tietyt alueet EU:ssa, mm. Suomi, on luokiteltu maataloudelle epäsuotuisiksi alueiksi. *Luonnonhaittakorvauksella* pyritään turvaamaan maataloustuotanto ja elinvoimainen maaseutu tällaisilla alueilla.

Ympäristökorvauksella korvataan tuotannon vähenemisestä ja kustannusten noususta aiheutuneita tulonmenetyksiä ympäristön

¹³ Maatalouden tukijärjestelmästä ja kansallisista maataloustuista ks. tarkemmin maa- ja metsätalousministeriön tiedotteet (mmm.fi). Vuonna 2018 Suomessa maksettiin maataloustukia yhteensä 2 miljardia euroa, josta viljelijätukia oli 1,7 miljardia euroa.

kuormitusta vähentäviin toimenpiteisiin sitoutuneille viljelijöille. Järjestelmän toimenpiteillä vähennetään vesistökuormitusta ja päästöjä ilmaan sekä huolehditaan luonnon monipuolisuudesta ja maaseutumaistemasta.

Yrityskoon kasvua ja nuorten viljelijöiden alalletuloa edistetään maatalouden *investointituilla*. Investointitukia ovat korkotukilainat, avustukset ja valtion takaukset. Nuorten viljelijöiden aloitustuella kannustetaan nuoria maanviljelijöiksi ja tilan kehittämiseen.

Kansallisilla maataloustuilla tarkoitetaan kokonaan valtion varoista maksettavia maatalouden tukimuotoja. Esimerkiksi vuonna 2017 maa- ja puutarhatalouden kansallisiin tukiin oli käytettävissä Suomen valtion talousarviossa yhteensä runsaat 300 miljoonaa euroa. Keskeisin kansallisen tuen tukimuoto on *pohjoinen tuki*. Pohjoisen tuen tavoitteena on ylläpitää alueen tuotantoa, kehittää tuotantorakennetta, varmistaa tuotteiden markkinoillepääsy ja lisäksi edistää ympäristön suojelua ja maaseudun elinvoimaisuuden säilyttämistä. Tukea voidaan maksaa Suomen EU-liittymissopimuksen artiklan 142 ja siihen pohjautuvien komission päätösten mukaisesti. Pohjoista tukea maksetaan C-tukialueella Keski- ja Pohjois-Suomessa (Lappeenranta–Tampere–Pori-linjan pohjoispuolella). Vuonna 2017 pohjoiseen tukeen käytettiin 90 % kansallisen tuen koko määrärahasta.

Pohjoista tukea maksetaan maidontuotannolle litraperusteisena tukena. Eläinyksikköjen määrän perusteella tukea maksetaan lihanau-doille, uuhille ja kutuille. Sika- ja siipikarjatiloilte maksetaan tilojen aiempaan tuotantohistoriaan perustuvaa tuotannosta irrotettua tukea. Tukea maksetaan peltoviljelyn perusteella pohjoisena hehtaaritukena, yleisenä hehtaaritukena tai nuorten viljelijöiden tukena. Tukea maksetaan myös kasvihuonetuotannolle kasvihuonepinta-alan perusteella. Lisäksi käytössä on eräitä muita pienempiä pohjoisen tuen tukimuotoja (esim. poroeläintuki, kuljetustuet, puutarhatuotteiden varastointituki).

Etelä-Suomessa (Lappeenranta–Tampere–Pori-linjan eteläpuolella) AB-tukialueella maksetaan Etelä-Suomen kansallista tukea. Nykyinen Etelä-Suomen kansallinen tuki perustuu Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1308/2013 artiklaan 214 a, jonka perusteella EU-komissio on antanut tukea tarkemmin säätelevän päätöksen C(2014) 510. Vuonna 2017 Etelä-Suomen kansallisen tuen

kokonaismäärä oli noin 25 miljoonaa euroa eli noin 8 % kansallisen tuen kokonaismäärästä. Tukea maksetaan sika- ja siipikarjatalouden tuotannosta irrotettuna tukena ja puutarhatalouden tukena.

Etelä-Suomen maidontuotannon, lihanautojen ja lammas- ja vuohitalouden tuet on maksettu vuodesta 2015 alkaen EU:n suorina tuotantosidonnaisina tukina. Tässä suhteessa tukijärjestelmä on erilainen maan eteläosassa ja pohjoisosassa. Näillä sektoreilla tukitasot ovat kuitenkin lähes samansuuruisia pohjoisen tuen alueen eteläosissa ja Etelä-Suomessa. Pohjoiseen mentäessä tukitasot nousevat myös pohjoisen tuen alueen sisällä tuotanto-olosuhteiden erojen vuoksi.

Muista kansallisista tuista keskeisin tukimuoto on sokerijuurikkaan kansallinen tuki. Sen määrä on vuotuisen viljelyalan hieman vaihdellella ollut 4–5 miljoonaa euroa vuodessa. Tukea maksetaan Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 1308/2013 artiklan 214 perusteella. Muita kansallisen tuen tukimuotoja ovat esimerkiksi mehiläistalouden tuki ja sokerijuurikkaan kuljetustuki, joita maksetaan alle miljoona euroa vuodessa.

Tukien merkitys maatalouden tulonmuodostuksessa on erityisesti luonnonolosuhteiden vuoksi selvästi suurempi kuin muissa EU-maissa.

4.3.2.7.3 Maataloustuet arvonlisäverotuksessa

Tavaran tai palvelun myynnistä suoritettavan veron perusteeseen arvonlisäverotuksessa luetaan kaikki se, mikä muodostaa myyjän ostajalta, asiakkaalta tai kolmannelta saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet. AVL 79.1 §:n mukaan kaikki myytävän tavaran tai palvelun hintaan suoraan liittyvät tuet luetaan veron perusteeseen. Suoraan hintoihin liittyviä tukia ovat tuet, jotka määräytyvät tavaran tai palvelun myyntihinnan tai myydyn määrän perusteella. Tällaisia ovat esimerkiksi erilaiset hyödykkeen myyntihinnan alentamiseksi annettavat hinnanalennus- ja hinnanerokorvaukset.

Tukia, jotka annetaan toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi ja joilla ei ole erityistä liityntää myytävien hyödykkeiden hintoihin, ei lueta veron perusteeseen. Tällaisia verottomia yleistukia ovat esimerkiksi maataloudelle annettavat pinta-alatuet ja kotieläinten lukumäärän perusteella annetut tuet (ks. esim. KHO 1997

T 27, KVL 1996/104, KVL 1996/7 ja KHO 1996 B 571).¹⁴ Verolista toimintaa varten saatavat tuet, joita ei lueta veron perusteeseen, eivät rajoita arvonnlisäverojen vähennysoikeutta (KVL 1998/98). Tällä tavoin maatalouden saama arvonnlisäverohuojennus on suuri.

4.2.2.8 EU:n perussopimus – syrjimättömyysvaatimus

Vaikka EU-oikeus sallii myös kansallisia erityisiä kulutusveroja, niiden on oltava sopusoinnussa Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (konsolidoitu versio v. 2016) kanssa, mikä rajoittaa voimakkaasti niiden mahdollisuutta.

Euroopan unionista tehdyssä sopimuksessa säädetään mm. tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta. Unioniin sisältyy tulliliitto, joka käsittää kaiken tavaroiden kaupan ja merkitsee sitä, että vienti- ja tuontitullit sekä kaikki vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä ja että toteutetaan yhteinen tullitariffi suhteessa kolmansiin maihin (art. 28). Kielto koskee myös fiskaalisia tulleeja (30 art.). Jäsenvaltioiden väliset tuonnin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ovat kiellettyjä (34 art.).

Jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan (107 art.). Sisämarkkinoille soveltuu yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki, joka myönnetään harjoittamatta syrjintää tuotteiden alkuperän perusteella.

Jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minikäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille (110 art.). Jäsenvaltiot eivät liioin määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa. Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaali-komiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja

¹⁴ Ks. *Leila Juanto – Anu Punavaara – Petri Saukko*, Arvonnlisäverotus ja muu kulutusverotus, 2018.

muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi (113 art.).

Jäsenvaltioita velvoittavasta verojen ja maksujen syrjintäkiellosta säädetään Euroopan unionin toiminnasta annetun sopimuksen 110 artiklassa. Sen mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä maksuja kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Jäsenvaltiot eivät saa myöskään määrätä muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa. Syrjintäkiellon tarkoituksena on varmistaa, että jäsenvaltio ei käytä sisäisiä veroja ja maksuja kotimaisten taloudellisten toimijoiden suosimiseen verrattuna muissa jäsenvaltioissa oleviin kilpailijoihin, jotka saattavat kyseisen jäsenvaltion markkinoille samanlaisia tuotteita. Syrjintäkielto edellyttää, että kotimaisia tuotteita ja tuontituotteita kohdellaan verotuksessa yhdenmukaisesti, jollei erilaiselle käsittelylle ole objektiivisia perusteita.

Vero tai maksu on syrjintäkiellon vastainen, jos toisesta jäsenvaltiosta tuodulle tuotteelle määrätään vero, joka lasketaan eri tavalla tai erilaisten yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti kuin samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen kohdistettu vero. Edellytyksenä on lisäksi, että tuontituotteeseen kohdistuva vero on, vaikka vain tietyissä tapauksissa, korkeampi kuin kotimaisen tuotteen vero. Jäsenvaltioille jätetään oikeuskäytännön mukaan mahdollisuus soveltaa tuontitavaraan ja samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen erilaista verotusjärjestelmää, mutta se on mahdollista vain, jos maahantuotuun tuotteeseen kohdistuva vero on kaikissa tapauksissa yhtä suuri tai pienempi kuin samanlaisesta kotimaisesta tuotteesta kannettava vero.

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan verotusjärjestelmän syrjivyyttä arvioitaessa on otettava huomioon verokantojen lisäksi verojen määräytymisperusteet ja veronkantomenettelyt. Ratkaisevaa on se, miten vero tosiasiallisesti vaikuttaa kotimaisiin tuotteisiin ja tuontituotteisiin. Vero voi siten olla tuontituotteita syrjivä, vaikka sen määrä olisi sama kuin kotimaisilla tuotteilla. Syrjintä voi ilmetä esimerkiksi tuontituotteisiin kohdistuvina hallinnollisina muodollisuuksina, jotka eivät koske kotimaassa valmistettuja tuotteita. Vakiin-

tuneen tulkintakäytännön mukaan syrjintäkiellon rikkomista ei voida perustella hallinnollisilla tai muilla käytännön ongelmilla.

Syrjintäkiellon soveltamisessa voidaan erottaa kaksi keskeistä kysymystä: yhtäältä kotimaisten ja muiden jäsenvaltioiden tuotteiden samanlaisuuden tai korvaavuuden arvioiminen sekä toisaalta näiden tuotteiden verorasituksen vertaaminen ja kotimaisen tuotannon suojeluvaikutuksen arvioiminen. Euroopan tuomioistuin on korostanut tuotteiden samanlaisuuden riittävän joustavaa ja laajaa tulkintaa. Veromallin syrjimättömyyttä tarkasteltaessa on vertailtava keskenään kotimaisten tuotteiden ja niiden kanssa samanlaisiksi luokiteltavien maahantuotujen tuotteiden verorasitusta. Samanlaisten tuotteiden käsitettä on tulkittava riittävän joustavasti. EU-tuomioistuimen mukaan samanlaisina on pidettävä tuotteita, joilla on kuluttajan kannalta vastaavat ominaisuudet ja jotka täyttävät samat tarpeet. Tuotteilta ei siis edellytetä ehdotonta samanlaisuutta, vaan huomioon otetaan käytön vastaavuus ja vertailukelpoisuus. Verotuksen tavoitteet eivät ole pelkästään fiskaalisia – muut tavoitteet ilmenevät eriytettynä verokohteluna. EU:n oikeuskäytännössä on todettu, että samanlaistenkin tuotteiden erilainen verorasitus on kuitenkin mahdollista, jos se on seurausta tuotteen alkuperästä riippumattomista objektiivisista perusteista.

Objektiivisia perusteita ovat EU-tuomioistuimen mukaan esimerkiksi käytettyjen raaka-aineiden laatu ja käytetyt valmistusmenetelmät. Tällainen porrastaminen on kuitenkin unionin oikeuden mukaista vain, jos sillä tavoitellaan perustamissopimuksen ja johdetun oikeuden vaatimusten mukaisia päämääriä. Lisäksi porrastus on toteutettava siten, että sillä voidaan välttää kaikenlainen muista jäsenvaltioista tapahtuvan tuonnin suora tai välillinen syrjintä tai kilpaillevan kotimaisen tuotteen suojeleminen. Kielletystä verosyrjinnästä on kysymys, jos veroedun edellytykset ovat sellaiset, että ainoastaan kotimaiset tuotteet voivat ne täyttää.

Syrjintäkiellon vuoksi verovapauksia ei ole mahdollista toteuttaa, jos toteuttaminen johtaisi tuontituotteen erilaiseen verokohteluun samanlaisiin kotimaisiin tuotteisiin verrattuna. Syrjimättömyysperiaate ei estä tiettyjen tuoteryhmien vapauttamista verosta, mutta se rajoittaa alemman verorasituksen tai verovapauksien käyttöä samankaltaisten tuotteiden kesken. Euroopan komissio on esimerkiksi todennut, että ksylitoli, sorbitoli ja mannitoli ovat samankaltaisia

aineita, joten Suomessa vuoteen 1999 voimassa ollut ksylytolin verovapaus oli syrjäintäkiellon vastaista.

4.2.3 Perustuslakimme vaatimukset¹⁵

4.2.3.1 Lainalaisuus

Valtion verosta säädetään perustuslain 81.1 §:n mukaan lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslain 81.2 §:ssä säädetään, että valtion viranomaisten virkatoimien, palvelujen ja muun toiminnan maksullisuuden sekä maksujen suuruuden yleisistä perusteista säädetään lailla.

Vakiintuneen määritelmän mukaan *vero* on rahasuoritus, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista ja jolle on ominaista valtion menojen rahoittaminen. *Maksulla* puolestaan tarkoitetaan korvausta tai vastiketta valtion viranomaisten virkatoimista, palveluista tai muusta toiminnasta. Maksun määrän tulee siis olla suhteutettu virkatoimesta tai palvelusta syntyneisiin kustannuksiin. ”Maksu”, joka selvästi ylittää kustannukset, ei ole maksu, vaan sitä on pidettävä verona. Jonkin rahasuorituksen maksunluonteisuuden edellytyksenä ei kuitenkaan ole täysi kustannusvastaavuus.

Perustuslakivaliokunnan tulkinnan mukaan mitä suuremmaksi ero maksun ja etenkin julkisoikeudelliseen tehtävään liittyvän suoritteen tuottamisesta aiheutuvien kustannusten välillä kasvaa, sitä lähempänä on pitää suoritusta valtiosääntöoikeudellisena verona. Merkittävää voi myös olla, onko asianomaisen suoritteen vastaanottaminen vapaaehtoista vai pakollista. Veron suuntaan viittaa, jos suoritusvelvollisuuden aiheuttamista suoritteista ei voi kieltäytyä ja velvollisuus koskee suoraan lain nojalla tietyt tunnusmerkit täyttäviä oikeussubjekteja; samoin se, että rahasuorituksen tarkoituksena on yleisesti kattaa lakisääteisten viranomaistehtävien kustannuksia. Lainsäädäntökäytännössä maksu-nimitystä on käytetty myös joistakin veroista.

¹⁵ Perustuslain merkityksestä verotuksessa esim. Esko Linnakangas Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen (2018) s. 279 ss. ja siellä mainitut lähteet.

Perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännön mukaan verolaista tulee yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulee olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua.

4.2.3.2 Yhdenvertaisuus

Yhdenvertaisuusperiaatetta koskee perustuslain 6 §. Sen 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Pykälän 2 momentin mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.

Yhdenvertaisuuteen kuuluu vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa, ja vaatimuksen katsotaan kohdistuvan myös lainsäätäjään. Lailla ei saa mielivaltaisesti asettaa ihmisiä tai ihmisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Yhdenvertaisuusperiaate ei kuitenkaan edellytä kaikkien ihmisten kaikissa suhteissa samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Yhdenvertaisuusnäkökohdilla on merkitystä sekä myönnettäessä lailla etuja ja oikeuksia että asetettaessa velvollisuuksia.

Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti todennut, ettei yleisestä yhdenvertaisuusperiaatteesta johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Keskeistä on, voidaanko kulloisetkin erottelut perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla. Valiokunta on johtanut perustuslain yhdenvertaisuussäännöksistä vaatimuksen, että erottelut eivät saa olla mielivaltaisia eivätkä ne saa muodostua kohtuuttomiksi.

Perustuslain yhdenvertaisuussäännös koskee lähtökohtaisesti vain ihmisiä. Yhdenvertaisuusperiaatteella voi kuitenkin olla merkitystä myös oikeushenkilöitä koskevan sääntelyn arvioinnissa etenkin silloin, kun sääntely voi välillisesti vaikuttaa luonnollisten henkilöiden oikeusasemaan. Näkökulman merkitys on sitä vähäisempi, mitä etäisempi tämä yhteys on. Yhdenvertaisuusperiaatetta ei tule tulkita sillä

tavoin ahtaasti, että se estäisi lainsäätäjältä normaalin veropoliittisen harkinnan. Päinvastainen kanta kaventaisi olennaisesti verolainsäädännön käyttämistä erilaisten yhteiskunnallisten tavoitteiden ja valtion fiskaalisten intressien saavuttamiseksi.

Verot ovat luonteeltaan yleiskatteellisia eli niiden tuotot ohjataan valtion talousarvion kautta eri käyttötarkoituksiin; verotuottojen korvamerkintä ei ole valtion budjettiperiaatteiden mukaista. Verotuottoja rahastoidaan vain eräissä poikkeustapauksissa, ja rahastoinnin edellytyksistä ja säättämisyjärjestyksestä säädetään perustuslain 87 §:ssä.

4.2.3.3 Suhteellisuusperiaate

Suhteellisuusperiaate ankkuroituu Euroopan ihmisoikeussopimukseen, perustuslakiimme ja EU-oikeuteen. Periaatteen soveltaminen edellyttää tilannetta, jossa punnittavaksi tulee tietyn hyväksyttävän päämäärän ja siihen käytettävän keinon välinen suhde – oikeastaan päämäärän suhde siihen edun loukkaukseen, jota keinon käyttäminen tarkoittaa.

Suhteellisuusperiaate vaatii, että käytetyn keinon tulee ylipäänsä olla päämäärän saavuttamiseen sopiva (asianmukaisuus ja soveltuvuus). Käytettävissä olevista keinoista on myös valittava sellainen, joka mahdollisimman vähän loukkaa toisen etuja (tarpeellisuus ja välttämättömyys). Vaikka keino olisi tietyn hyväksyttävän päämäärän saavuttamiseksi välttämätön ja ainoa mahdollinen, se voi olla vastoin suhteellisuusperiaatetta, jos sen aiheuttama etujen loukkaus on saavutettavaan hyötyyn nähden kohtuuton. Tällöin voidaan puhua suhteellisuudesta ahtaassa mielessä (oikeasuhtaisuus).

Suhteellisuusperiaate kohdistuu lainsäätäjään ja lain soveltajaan, ja sillä on vanhastaan ollut Suomessakin merkitystä harkintavallan rajoitusperiaatteena. Nykyisessä hallintolaissa on suhteellisuusperiaatetta koskeva 6 §. Sen mukaan viranomaisen on käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin ja viranomaisen toimien on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden.

4.2.3.4 Omaisuudensuoja

Perustuslain 15 §:n mukaan jokaisen omaisuus on turvattu ja omaisuuden pakkolunastuksesta yleiseen tarpeeseen täyttää korvausta vastaan säädetään lailla. Omaisuudella tarkoitetaan omistusoikeuden lisäksi muitakin varallisuusetuja. Verotus merkitsee käytännössä lähes aina jonkinasteista omaisuudensuojan rajoitusta. Välilliset verot on tarkoitettu vyörytettäviksi hinnoissa kuluttajien rasitukseksi, minkä vuoksi takautuvaan lainsäädäntöön suhtaudutaan niiden kohdalla kielteisemmin kuin esimerkiksi tuloverotuksessa.

4.3 Erityiset kulutusverot

4.3.1 Alkoholivero

4.3.1.1 Verotasot – kansainvälistä vertailua

Kuten alla olevasta EU-komission vuotta 2017 koskevasta taulukosta ilmenee, Suomi on Euroopan unionin maista ankarin oluen alkoholi-verottaja, toiseksi ankarin väkevän alkoholin verottaja (edellä vain Ruotsi) ja toiseksi ankarin viinin verottaja (edellä vain Irlanti):

	Euroa litralta puhdasta alkoholia		
	Olut	Viini	Väkevät
Alankomaat	7,59	8,03	16,86
Belgia	5,01	6,81	29,93
Britannia	21,85	30,05	32,91
Bulgaria	1,92	0,00	5,62
Espanja	1,99	0,00	9,59
Irlanti	22,55	38,62	42,57
Italia	7,55	0,00	10,36
Itävalta	5,00	0,00	12,00
Kreikka	12,50	1,82	24,50
Kroatia	5,33	0,00	7,06

→

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

	Euroa litralta puhdasta alkoholia		
	Olut	Viini	Väkevät
Kypros	6,00	0,00	9,57
Latvia	4,50	7,09	14,50
Liettua	7,11	14,97	16,65
Luxemburg	1,98	0,00	10,41
Malta	4,83	1,86	13,60
Portugali	4,12	0,00	13,68
Puola	4,54	3,35	13,29
Ranska	7,41	0,34	17,38
Romania	1,85	0,00	7,43
Ruotsi	21,06	24,81	53,85
Saksa	1,97	0,00	13,03
Slovakia	3,59	0,00	10,80
Slovenia	12,10	0,00	13,20
Suomi	32,05	30,82	45,55
Tanska	7,52	14,17	20,14
Tšekki	2,96	0,00	10,55
Unkari	5,26	0,00	10,82
Viro	15,52	11,20	23,89

On huomattava, että edellä mainitut euromäärät ovat litralta puhdasta alkoholia. Veroa voidaan verrata myös laskemalla se litrasta valmista juomaa. Esimerkiksi oluen vero litralta oli vuonna 2018 Suomessa 1,67 euroa, Ruotsissa 0,99 euroa ja Saksassa vain 0,10 euroa.

Erityisesti verotaserojen vuoksi alkoholijuomien vähittäismyyntihinnat vaihtelevat maittain suuresti, kuten esimerkiksi seuraavat vuodenvaihteen 2018/2019 hinnat Latvian Valkassa, Tallinnassa ja Helsingissä (Iltalehti 6.1.2019) osoittavat:

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

	Valka	Tallinna	Helsinki
Olut yli 5 % halvin salkku 24 kpl	9,99 €	14,95 €	49,74 €
Lonkero yli 5 % halvin salkku 24 kpl	15,84 €	20,39 €	60,72 € (2 x 12 prk)
Valkoviini 3 l Chenet Chardonnay hanapakkaus	14,65 €	17,45 €	31,94 €
Vodka, halvin 0,5 l yksittäin	5,19 €	6,90 €	13,69 €
Jägermeister-likööri 35 % 1 litra	15,99 €	22,50 €	39,98 €
Jack Daniel's-viski 40 %	24,99 €	30,99 €	49,84 € (0,7 litran hinta muutettuna litrahinnaksi)

4.3.1.2 Veron fiskaalinen merkitys ja terveysvaikutukset

Alkoholiveron fiskaalinen kehitys 2000-luvun Suomessa:

Vuosi	Alkoholiverot miljoonaa euroa	% valtion verotuloista
2000	1 245	4,1
2001	1 289	4,4
2002	1 328	4,4
2003	1 363	4,5
2004	1 070	3,4
2005	972	3,0
2006	991	2,9
2007	1 014	2,8
2008	1 091	2,9
2009	1 206	3,8
2010	1 284	4,0
2011	1 281	3,5
2012	1 380	3,7



Vuosi	Alkoholiverot miljoonaa euroa	% valtion verotuloista
2013	1 335	3,4
2014	1 393	3,5
2015	1 355	3,4
2016	1 354	3,2
2017	1 337	3,2
2018	1 487	3,4
2019	1 490	3,3

Alkoholihaittojen vähentämiskeinojen vaikuttavuudesta on runsaasti kansainvälistä ja kansallista tutkimustietoa. Sen perusteella väestön alkoholinkulutuksen tasoon ja riskikulutukseen vaikutetaan tehokkaimmin alkoholijuomien vero- ja hintapolitiikalla sekä saatavuuden rajoittamisella. Muun muassa tästä syystä alkoholihaittojen ehkäisyssä on tärkeää käyttää yleisiä, koko väestöön kohdistuvia toimenpiteitä, joilla rajoitetaan alkoholijuomien fyysistä tai taloudellista saatavuutta. Alkoholihaittojen ehkäisyn on siis tulevaisuudessakin syytä perustua korkeaan alkoholiverotukseen ja harkittuihin veronkorotuksiin sekä alkoholijuomien vähittäismyyntimonopoliin ylläpitämiseen.

Suomessa toteutettiin vuonna 2004 merkittävä alkoholijuomaveron alennus, joka johti alkoholinkulutuksen ja -haittojen voimakkaaseen kasvuun. Vuosina 2008–2014 toteutettiin viisi veronkorotusta, joiden myötä kokonaiskulutus vähentyi lievästi.

Erityisesti *kristillisdemokraattinen puolue* on meillä vaatinut ankaraa alkoholiveroa. Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liittämässään vastalauseessa vuoden 2017 lopulla se totesi mm., että alkoholin liikakäyttö on yksi keskeisimmistä suomalaisen yhteiskunnan terveysuhista ja että alkoholihaittojen määrä on suorassa suhteessa alkoholin kokonaiskulutukseen. Alkoholin runsas käyttö lisää sairastavuutta ja pahentaa monien sairauksien oireita. Alkoholiin liittyvät seikat ovat viime vuosina olleet työikäisten yleisin kuolemansyy, ja alkoholihaittojen tuomat lisäkustannukset julkiselle taloudelle ovat useita miljardeja euroja vuodessa. Kun otetaan huomioon tuotantomenetykset työelämässä ja muut haitat, kustannukset ovat moninkertaisia. Tehokkain tapa hillitä alkoholin väärinkäyttöä on vaikuttaa alkoholin

saatavuuteen ja hintaan. Kristillisdemokraattinen eduskuntaryhmä esittikin alkoholiveroon paljon suurempaa korotusta kuin hallitus.

4.3.1.3 Etämyynti

Alkoholin etämyynnin laillisuus alkoholilain kannalta on Suomessa nykyisin epäselvä. Asiakas voi tilata verkkokaupoista alkoholijuomia etämyyntinä, ja tuotteet toimitetaan usein kotiovelle asti. Verohallinnon ja Tullin selvitysten mukaan EU:n alueella on toiminut yli 200 alkoholin etämyyjää yli 20 jäsenmaassa, eniten Saksassa, Isossa-Britanniassa, Ranskassa, Alankomaissa, Luxemburgissa ja Espanjassa. Noin 99 % Suomeen tapahtuneesta alkoholijuomien etämyynnistä on ollut sellaista, jossa myyjä on järjestänyt alkoholijuomien kuljetuksen tänne. Kuitenkin vain pieni osa alkoholijuomien etämyyjistä huolehtii asianmukaisesti verojen maksusta ja muista velvoitteistaan Suomeen.

Yksittäisiä alkoholilähetysiä tilataan määrällisesti eniten etelä- ja keskieurooppalaisista verkkokaupoista, ja suurin osa alkoholilähetyksistä tulee lentoliikenteessä Suomeen Helsinki-Vantaan lentotulliin tai Turun tulliin pikarahti- tai postilähetysinä. Yritys järjestää alkoholien kuljetuksen Suomeen ostajalle; yrityksen Internet-sivuilla on usein linkki kuljetusyhtiön sivuille. Tämä maahantuontitapa täyttää valmisteverotuslain etämyynnin määritelmän. Etämyynissä etämyyjän on rekisteröidyttävä (ennakkoilmoitus), asetettava vakuus, maksettava valmisteverot ja huolehdittava kirjanpidosta.

Toinen merkittävä alkoholijuomien tilaus- ja myyntikanava ovat Viroon sijoittuneet verkkokaupat, joiden verkkosivut ja markkinointi ovat selvästi Suomeen suunnattuja. Virosta käsin toimii useita pitkään toiminnassa olleita, täysin Suomen markkinoille toimintansa suuntaavia verkkokauppoja, joiden toiminta on päässyt vakiintumaan varsin hyvin ja joilla voidaan olettaa olevan oma vakiintunut asiakaskuntansa. Osa yrityksistä mainostaa sivuillaan, että myyjä huolehtii Suomeen maksettavista valmisteveroista, vaikkei tosiasiassa niin teekään. Yritys joko järjestää alkoholijuomien kuljetuksen Suomeen ostajalle omalla kalustollaan tai käyttää apunaan ulkopuolista kuljetusyritystä. Kyse on valmisteverotuslain mukaisesta etämyynistä, ja verovastuu on ulkomailla sijaitsevalla verkkokaupalla. Lähetykset tulevat pääosin meriliikenteessä Helsingin tulliin. Tilausten sisältöjen määrät vaihtelevat suuresti, ja tilauksia voi olla paljon. Alkoholilähetysten tullessa muun laillisen lastin joukossa on niiden kattava valvonta EU:n sisäliikenteessä osoittautunut haasteelliseksi.

Kolmannessa tapauksessa asiakas tilaa alkoholia sellaisesta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta verkkokaupasta, joka järjestää alkoholin kuljetuksen Suomeen ja on asettanut tänne veroedustajan. Kyse on valmisteverotuslain mukaisesta etämyynnistä, jossa veroedustaja maksaa verot asianmukaisesti Suomeen. Tällä tavoin toimivia yrityksiä on noin 10–15, ja toiminta on varsin pienimuotoista.

Neljännessä tapauksessa asiakas tilaa alkoholia toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta verkkokaupasta ja huolehtii samalla kuljetuksesta, kuitenkin niin, ettei itse kuljeta tuotteita Suomeen matkustajatuontina. Myyjä ei osallistu kuljetuksen järjestelyihin. Kyse on valmisteverotuslain 74 §:ssä tarkoitetusta yksityishenkilön hankinnasta. Valmisteverotuslain mukaisen yksityishenkilön hankinnan vaatimuksina ovat ennakkoilmoituksen tekeminen, ennakkovakuuden asettaminen ja verojen maksaminen tuotteiden vastaanottamisen jälkeen. Myös tuotteiden kuljettaja ja hallussapitäjä ovat yhteisvastuullisesti verovelvollisia tilaajan kanssa. Tämänkaltaista toimintaa on ollut käytännössä varsin vähän.

Sosiaali- ja terveysministeriön asettama työryhmä on selvittänyt alkoholijuomien etämyyntisäännösten selkiyttämistä (tiedote 61/2018). Työryhmä ehdotti alkoholilakiin säännöksiä alkoholijuomien etämyynnin rajoittamisesta ja etämyyntiin liittyvien keskeisten käsitteiden määritelmistä. Samalla selvitettiin alkoholijuomien etämyynnin valvontaa sekä keinoja, joilla rajat ylittävän alkoholikaupan valmisteverot saataisiin nykyistä paremmin maksetuiksi Suomeen.

Etämyynnissä myyjä maksaa kaikki alkoholijuomien verot, kuten alkoholiveron, valmisteveron, juomapakkausveron ja arvonlisäveron, ja hoitaa tuotteiden kuljetuksen. Etäostossa puolestaan vastuu veroista ja kuljetuksesta on ostajalla.

Työryhmä esitti, että etämyyntiä rajoitettaisiin tietyiltä osin nykyistä selvemmin. Etäostolle puolestaan luotaisiin pelisäännöt ja mekanismeja, joilla etäostaminen on jatkossakin käytännössä mahdollista. Näin pyrittäisiin varmistamaan, että kuluttaja voi edelleen ostaa ulkomailta esimerkiksi verkosta alkoholijuomia, mutta samalla myös nykyistä suurempi verokertymä päätyisi lainmukaisesti Suomeen. Nyt verotuloja menetetään arvioiden mukaan vuosittain noin kymmenen miljoonaa euroa.

Työryhmän esityksen mukaan alkoholin verkkokauppa olisi mahdollista niin kotimaisille kuin ulkomaisillekin toimijoille, kunhan alkoholin enimmäispitoisuus on korkeintaan 5,5 %. Tällaisten alko-

holijuomien jakelu tapahtuisi vähittäismyyntipaikoista. Yli 5,5-tilavuusprosenttisten alkoholijuomien etämyynti Suomeen olisi kielletty, mutta sellaisiakin tuotteita olisi mahdollista etäostaa.

Ehdotuksen mukaan ulkomaille sijoittautuneelle alkoholijuomien myyjälle säädettäisiin mahdollisuus rekisteröityä hyväksytyksi etämyyjäksi ilmoituksen perusteella. Rekisteröinti tehtäisiin Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirastolle (Valvira). Tämän jälkeen etämyyjä (verkkokauppa) olisi oikeutettu myymään ja maahantuomaan enintään 5,5 tilavuusprosenttia alkoholia sisältäviä alkoholijuomia Suomessa ostajalle niin, että tuotteiden luovutus tapahtuisi Valviran ennakkoon hyväksymästä vähittäismyyntipaikasta. Etämyyjän olisi maksettava alkoholijuomien etämyynnistä alkoholivero, valmistevero, juomapakkausvero ja arvonnisävero.

Ulkomaisille etämyyjille luotaisiin uusi ilmoitusmenettely, jossa myyjä voidaan rekisteröidä Suomessa alkoholielinkeinorekisteriin muiden vähittäismyyntiluvan haltijoiden tavoin.

Enintään 5,5 % alkoholia sisältävien alkoholijuomien luovutus ostajalle tapahtuisi vähittäismyyntipaikoista, joilla on lupa alkoholijuomien vähittäismyyntiin. Viranomaisella olisi myös mahdollisuus peruuttaa etämyyjän rekisteröiminen ja kieltää kyseistä toimijaa toimittamasta alkoholijuomia luovutettavaksi Suomessa. Näin voitaisiin tehdä, mikäli etämyyjä olisi jättänyt maksamatta veroja tai muita maksuja.

Suomalaiset ostajat – myös yksityishenkilöt – voisivat ostaa ulkomailta sellaisia alkoholijuomia, joiden alkoholipitoisuus ylittää 5,5 % (etäosto). Ehtona olisi, että vastuu niin verojen maksamisesta kuin kuljetuksen järjestämisestäkin olisi ostajalla. Alkoholilakiin ehdotettiin lisättäväksi uusi säännös, jonka mukaan yksityishenkilöt voisivat tilata ja hankkia omaan käyttöönsä toisesta EU-maasta kaikkia alkoholijuomia, jos ostaja järjestää tuotteiden kuljetuksen Suomeen toisen yksityishenkilön tai kuljetusliikkeen välityksellä ilman että myyjä osallistuu kuljetusjärjestelyihin. Kuljetusjärjestelyistä pitäisi olla kuljetuksen mukana asiakirja, ja se pitäisi vaadittaessa esittää Tullille. Ostaja ja tuotteiden kuljettamiseen osallistunut olisivat molemmat yhteisvastuullisesti verovelvollisia Suomeen tuotujen alkoholijuomien yksityishenkilön maksettavaksi kuuluvista valmisteveroista.

Asiaan liittyy myös ratkaisu KKO 2018:49. Siinä A oli virolaisen yhtiön puolesta ja yhtiön tosiasiallista määräysvaltaa käyttävänä myynyt Suomessa asuville yksityishenkilöille alkoholijuomia. Kaupoista oli sovittu yhtiön Internet-sivuston välityksellä, minkä jälkeen A oli tuonut juomat Viros-ta Suomeen ja toimittanut ne täällä ostajien koteihin. KKO katsoi, että alkoholilainsäädäntöön perustuva vähittäismyyntimonopoli ja eräitä alko-holijuomia koskeva vähittäismyyntilupajärjestelmä, joka edellytti mm. lupaviranomaisen hyväksymää myyntipaikkaa, eivät olleet ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. A:n katsottiin alkoholilain vastaisesti myyneen alkoholijuomia Suomessa ja näin syyllistyneen alkoholirikokseen.

EU:n komissio antoi lausunnon edellä selostettuun työryhmän ehdo-tukseen perustuvasta hallituksen esitysluonnoksesta. Komissio katsoi, että luonnoksessa säädelty kielto ei kuulu Alkon Suomessa harjoitta-man alkoholijuomien vähittäismyyntin yksinoikeuden piiriin siten kuin nykyinen alkoholilaki tämän määrittää. Komissio katsoi, että luonnoksessa säädettävästä kiellosta aiheutuisi SEUT 34 artiklassa tarkoitettu määrällinen rajoitus tavaroiden vapaalle liikkuvuudelle, koska kyseessä on lakiin perustuva syrjintä maahantuotuja alkoholi-juomia kohtaan. Säännös suosisi vähittäismyyjien Suomessa toteutta-maa etämyyntiä muista jäsenvaltioista tehtävään etämyyntiin nähden, sillä esimerkiksi luvan saaneet suomalaiset vähittäismyyjät voisivat esteettä myydä enintään 5,5 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisäl-täviä alkoholijuomia vähittäismyyntipaikassa ja järjestää niiden kulje-tuksen vähittäismyyntipaikkaan. Tämä taas ei ole mahdollista muiden jäsenvaltioiden vähittäismyyjille, jotka voivat myydä etämyyntinä ainoastaan enintään 2,8 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisältäviä alkoholijuomia.

Komissio totesi ymmärtävänsä, että alkoholin kulutusta ohjaamalla ehkäistään alkoholipitoisista aineista ihmisten terveydelle ja yhteis-kunnalle aiheutuvia haittoja. Komissio kuitenkin kiinnitti Suomen viranomaisten huomion siihen, että tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitus voidaan katsoa oikeutetuksi SEUT 36 artiklassa tarkoitetun ihmisten terveyden ja elämän suojelemisen takia ainoastaan siinä tapauksessa, että kyseinen toimenpide on omiaan takaamaan sillä tavoitellun päämäärän toteutumisen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. Komissio ei ollut tässä vakuuttunut kiellon tarpeellisuudesta ja oikeasuhteisuudesta. Komis-

sio katsoi, että sama tavoite voidaan saavuttaa muilla, vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä. Komissio pyysi Suomen viranomaisia harkitsemaan luvan myöntämistä alkoholijuomien rajat ylittävää etämyyntiä ja maahantuontia Suomeen varten tarkoitetuille luovutuspaikoille alkoholilain 27.1 §:n tapaan. Kyseisessä säännöksessä Alkolle myönnetään oikeus myydä alkoholijuomia verkossa ja järjestää itse tai Alkon kanssa sopimuksen tehneiden kolmansien tahojen välityksellä alkoholijuomien toimitus Alkon hyväksytyjen vähittäismyyntipaikkojen ulkopuoliseen luovutuspaikkaan.

Komission lausunnon ja muutakin kritiikkiä saatuaan pääministeri *Sipilän* hallitus perui suunnitelmansa antaa etämyyntiä koskeva hallituksen esitys, joten oikeustila jatkuu epävarmana.

4.3.2 Tupakkavero

4.3.2.1 Verotasot – kansainvälistä vertailua

Tupakkaverotuksen taso 20 savukkeen askille oli EU-maissa 1.7.2017 seuraavanlainen:

	Askin hinta	Tupakkaveroa askin hinnasta	Tupakka- ja arvonlisäveroa askin hinnasta yhteensä
Alankomaat	6,2 €	59 %	76 %
Belgia	5,7 €	61 %	78 %
Britannia	8,9 €	70 %	87 %
Bulgaria	2,5 %	68 %	85 %
Espanja	4,4 €	62 %	79 %
Irlanti	10,1 €	67 %	86 %
Italia	4,8 €	59 %	77 %
Itävalta	4,6 €	62 %	79 %
Kreikka	3,8 €	70 %	89 %
Kroatia	3,8 €	60 %	80 %
Kypros	4,3 €	60 %	76 %

→

	Askin hinta	Tupakkaveroa askin hinnasta	Tupakka- ja arvonlisäveroa askin hinnasta yhteensä
Latvia	2,9 €	66 %	83 %
Liettua	3,0 €	63 %	80 %
Luxemburg	4,5 €	55 %	70 %
Malta	5,3 €	64 %	79 %
Portugali	4,1 €	58 %	77 %
Puola	3,2 €	62 %	81 %
Ranska	6,8 €	64 %	81 %
Romania	3,4 €	57 %	73 %
Ruotsi	5,9 €	55 %	75 %
Saksa	5,5 €	58 %	74 %
Slovakia	3,1 €	63 %	80 %
Slovenia	3,5 €	63 %	81 %
Suomi	6,1 €	68 %	87 %
Tanska	5,4 €	60 %	80 %
Tšekki	3,1 €	61 %	78 %
Unkari	3,6 €	54 %	75 %
Viro	3,2 €	69 %	86 %

Kuten edellä olevasta ilmenee, EU-valtioiden tupakkaverotasossa on harmonisoinnista huolimatta yhä erittäin suuria eroja. Suomen tupakkaverotus on kansainvälisesti hyvin korkea, ja tupakkaveroa on meillä edelleen korotettu vuosina 2018 ja 2019. Tupakan kuluttajahinta onkin Suomessa olennaisesti korkeampi kuin vaikkapa Virossa ja Latviassa. EU:n ulkopuolella esimerkiksi Venäjällä tupakan hinta on vielä merkittävästi alempi.

Tupakkatuotteiden, sähkösavukkeiden ja sähkösavukkeissa käytettävien nesteiden maahantuonnista säädetään tupakkalaissa. Alle 18-vuotias ei saa tuoda maahan tupakkatuotetta tai nikotiininestettä.

Matkustajatuontina toisesta EU-maasta voi tuoda Suomeen

1. tupakkatuotteita, joiden *vähittäismyyntipakkauksessa ei ole vaadittavia suomen- ja ruotsinkielisiä sekä kuvallisia varoitusmerkintöjä*, enintään
 - 200 savuketta
 - 50 sikaria
 - 100 pikkusikaria ja
 - 250 grammaa kääre- tai piipputupakkaa ja
2. nikotiininestettä sähkösavukkeessa tai täyttösäiliössä, jonka vähittäismyyntipakkauksessa ei ole vaadittavia suomen- ja ruotsinkielisiä varoitusmerkintöjä, enintään 10 millilitraa ja
3. poltettavaksi tarkoitettuja kasvipööräisiä tuotteita, joiden vähittäismyyntipakkauksessa ei ole vaadittavia suomen- ja ruotsinkielisiä varoitusmerkintöjä, enintään 200 yksikköä valmiiksi käärittyinä ja 250 grammaa irtonaishana.

Yksityishenkilö saa tuoda edellä tarkoitettuja tuotteita verottomasti vain omaan käyttöön. Omalla käytöllä tarkoitetaan yksityishenkilön henkilökohtaista käyttöä ja myös hänen perheensä käyttöä tai lahjaa.

Yksityishenkilö saa omaa henkilökohtaista käyttöönsä varten tuoda kalenterivuorokaudessa mukanaan maahan yhteensä enintään 1 000 grammaa purutupakkaa, nenänuuskaa ja suussa käytettäväksi tarkoitettua tupakkaa. Lahjaksi näitä tuotteita ei saa tuoda.

Yksityishenkilö saa samoin omaa henkilökohtaista käyttöönsä varten tuoda mukanaan maahan enintään 10 millilitraa sähkösavukkeen avulla höyrytettyä nikotiinia sisältävää nestettä, jonka nikotiinipitoisuus on yli 20 milligrammaa millilitrassa tai jolla on lääkelain mukainen käyttötarkoitus.

Purutupakan, nenänuuskan ja suussa käytettäväksi tarkoitetun tupakan hankkiminen ja vastaanottaminen postitse tai muulla vastaavalla tavalla Suomen ulkopuolelta on kiellettyä.

Yksityishenkilö ei saa tuoda maahan, hankkia ja vastaanottaa postitse tai muulla vastaavalla tavalla Suomen ulkopuolelta sähkösavukkeen avulla höyrytettyä nikotiinia sisältävää nestettä, jonka nikotiinipitoisuus on yli 20 milligrammaa millilitrassa tai jolla on lääkelain mukainen käyttötarkoitus.

Yksityishenkilö ei saa hankkia tai vastaanottaa elinkeinonharjoittelun etäviestimen (puhelin, posti, televisio, tietoverkko ja muu väline,

jota voidaan käyttää sopimuksen tekemiseen ilman että osapuolet ovat yhtä aikaa läsnä) välityksellä hankittuja tupakkatuotteita, sähkösavukkeita tai nikotiininesteitä postitse, tavarankuljetuksena tai muulla vastaavalla tavalla Suomen ulkopuolelta.

4.3.2.2 Veron fiskaalinen merkitys ja terveysvaikutukset

Tupakkaveron fiskaalinen merkitys on kehittynyt 2000-luvun Suomessa seuraavasti:

Vuosi	Tupakkavero miljoonaa euroa	% valtion verotuloista
2000	575	1,9
2001	597	2,0
2002	599	2,0
2003	591	2,0
2004	600	1,9
2005	607	1,9
2006	624	1,8
2007	624	1,7
2008	629	1,7
2009	689	2,2
2010	698	2,2
2011	739	2,0
2012	752	2,0
2013	847	2,2
2014	785	2,0
2015	880	2,2
2016	975	2,3
2017	954	2,2
2018	1 042	2,4
2019	1 113	2,4

Hallituksen linjauksena on ollut jatkuvasti ja johdonmukaisesti tupakkaverotuksen korottaminen. Suomessa 40 vuoden ajan toteutettu järjestelmällinen tupakkapolitiikka ja siihen liittyvä muu tupakoinnin vähentämistyö on ollut tuloksellista: tupakoinnin yleisyys on puolittunut lain alkuajoista, ja miesten keskuudessa vielä huomattavasti enemmän. Tämä kehitys on merkittävästi parantanut

Vuonna 2016 aikuisväestöstä tupakoi päivittäin 13 %. Vuonna 2016 uusitun tupakkalain tavoitteeksi asetettiin tupakkatuotteiden ja muiden nikotiinipitoisten tuotteiden käytön loppuminen vuoteen 2030 mennessä, jolloin korkeintaan 5 % aikuisväestöstä käyttäisi tupakka- tai nikotiinituotteita.

Myönteisestä kehityksestä huolimatta tupakointi on yhä suurin yksittäinen estettävissä oleva terveysriski ja keskeinen koulutusryhmien välisten terveyserojen aiheuttaja. Muiden toimien lisäksi tarvitaan säännöllisiä tupakkaveron korotuksia.

Myös kansainvälisen tupakkasopimuksen verotusta ja hintaa koskevan artiklan 6 toimeenpano-ohjeiden mukaan tupakkaverotuksen korottaminen on erityisen tärkeää nuorten suojelemiseksi tupakkakokeiluilta ja tupakan kulutukselta.

Tupakkaveron korottaminen on tutkimusten mukaan tehokkain keino ehkäistä nuorten tupakointia, ja sillä voidaan myös tehokkaasti edistää tupakoinnin lopettamista aikuisten keskuudessa. Maailmanpankin mukaan tupakan hinnan korottaminen verotusta nostamalla ehkäisee tupakoinnin aloittamista, vähentää poltettavien savukkeiden määrää, lisää tupakoinnin lopettamista ja lopettamisyrityksiä sekä vähentää väestöryhmien välisiä terveyseroja.

Vuoden 2017 Nuorten terveystapatutkimuksen mukaan tupakoinnin kokeiluikä ja säännöllinen tupakointi ovat siirtyneet myöhäisempään ikävaiheeseen. Koska tupakointia kokeilevien nuorten määrä vähenee myös 18 vuotta täyttäneiden keskuudessa, tutkijoiden mukaan savuttoman sukupolven kasvaminen näyttää todennäköiseltä. Vuonna 2017 päivittäin tupakoi 14–18-vuotiaista nuorista 7 %.

4.3.3 Makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaverot

4.3.3.1 Kansainvälistä vertailua

Viime vuosina makeisista ja joistakin muista sokeripitoisista tuotteista on kannettu valmisteveroa Suomen lisäksi Norjassa, Tanskassa ja Unkarissa. Verot ovat määräytyneet tuotteen painon tai tilavuuden perusteella, ja verollisten tuotteiden määrittelyyn on käytetty tullinimikkeitä.

Virvoitusjuomista kannetaan Euroopassa Suomen lisäksi veroa Belgiassa, Latviassa, Norjassa, Ranskassa, Tanskassa ja Unkarissa. Virvoitusjuomavero määräytyy tuotteen tilavuuden perusteella.

4.3.3.2 Fiskaalinen merkitys

Makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveron yhteismäärä on Suomessa kehittynyt viime vuosina seuraavasti:

	miljoonaa euroa	prosenttia valtion verotuloista
2008	35	0,09 (virvoitusjuomaveroa)
2009	35	0,09 (virvoitusjuomaveroa)
2010	37	0,12 (virvoitusjuomaveroa)
2011	134	0,37 (makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveroa)
2012	197	0,52 (makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveroa)
2013	204	0,53 (makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveroa)
2014	257	0,65 (makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveroa)
2015	250	0,63 (makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveroa)
2016	255	0,61 (makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveroa)
2017	151	0,35 (virvoitusjuomaveroa)
2018	151	0,34 (virvoitusjuomaveroa)
2019	150	0,33 (virvoitusjuomaveroa)

4.3.4 Kahvi- ja teeverot

Kuten edellä kirjan historiaosuuksissa on selvitetty, meillä on kannettu ylellisyysveroluonteista kahviveroa 1700-luvulla ja sodasta aiheutuneen säännöstelyn vuoksi 1900-luvulla. Suurimmillaan kahviveron tuotto oli vuonna 1949: 2 % valtion kaikista verotuloista. Kahvin säännöstely päättyi Suomessa maaliskuussa 1954, jolloin kumottiin myös kahviverolaki. Harvapa kaipaa kahviveroa takaisin. Arvonlisäveroa kahvista toki nykyisinkin maksetaan kuten muistakin elintarvikkeista.

Varsinaista teeveroa Suomessa ei ole koskaan ollut, mutta kyllä teestäkin on tullut ja arvonlisäveroa maksettu. Teellä ja verotuksella on sen sijaan ollut osuutta Amerikan yhdysvaltain itsenäistymiseen.

4.3.5 Suola- ja rasvaverot

Suola on ihmiskunnan ensimmäisiä verokohteita. Vallanpitäjät ymmärsivät hyvin pian, että koska suola on ihmisille elintärkeää, siitä saa erinomaisen tulojen lähteen. Se pantiin verolle ensimmäisenä Kiinassa, noin vuonna 2200 eaa.

Suolavero on siis historiallinen vero, jota valtio on kantanut ruokasuolan kulutuksesta. Sen muotoja ovat olleet tuottajilta kannettava tuotantovero, suolatulli ja suolamonopoli. Suolaa verotettiin jo antiikin Kreikassa ja Roomassa, ja sitä on pidetty menneinä vuosisatoina sopivana verotuksen kohteena käytön yleisyyden ja välttämättömyyden vuoksi. Suolan verottaminen rasitti kuitenkin köyhiä enemmän kuin varakkaita.

Suolan tuotantoveroa ja suolatullia on käytetty esimerkiksi Alan-komaissa, Ranskassa ja Saksassa. Suomessa on ollut käytössä suolatulli, samoin Espanjassa, Norjassa, Portugalissa, Tanskassa, Venäjällä ja Yhdysvalloissa. Kaikissa näissä maissa on verotettu vain ihmisten käyttämää suolaa. Muu suola on ollut verosta vapaata, ja se on tehty ihmisille kelpaamattomaksi denaturoimalla.

Suolamonopoli on vanha ja yleisesti käytössä ollut suolaverotuksen muoto. Monopolin avulla valtio poisti vapaan kilpailun ja saattoi näin yksin määrätä suolan hinnan. Kauppamonopolissa valtiolla oli yksinoikeus suolan maahantuontiin. Myydessään suolaa tukkukauppiaille

valtio lisäsi hintaan suolaveron osuuden. Suolamonopoli on ollut käytössä mm. Italiassa, Itävalta-Unkarissa, Kreikassa ja Romaniassa.

Suolakonskriptio taas oli järjestelmä, jossa jokaisen talouden oli ostettava henkilömäärän mukaan säädetty määrä suolaa valtion varastosta. Tällainen verojärjestelmä oli esimerkiksi Ranskassa käytössä ollut *gabelle*, jonka *Filip VI* otti käyttöön vuonna 1343. Tämä raskas ja siksi hyvin vihattu vero oli osasyynä Ranskan vuoden 1789 vallankumoukseenkin. Suolaverolla oli osuutensa myös yhtenä Intian itsenäistymistaistelun alkusysäyksenä. Keväällä 1930 Intiassa *Mahatma Gandhin* johdolla nimittäin järjestettiin suolamarssi, jolla vastustettiin tätä brittien kantamaa veroa. Marssijat keittivät suolaa merivedestä ja kieltäytyivät maksamasta suolaveroa, jolloin valtion kassaan tuli vaje.

Suolatullin merkitys oli 1800-luvulla Suomessakin hyvin merkittävä. Esimerkiksi vuosina 1860–1870 tuontitulleista, jotka muodostivat lähes puolet verotuloista, kertyi 8 % suolasta.

Kun pohditaan, pitäisikö terveydellisistä syistä säätää *rasvavero*, on hyvä muistaa, että ravintorasvojen valmistevero ei ole uusi keksintö. Sellainen vero kuului maatalouspoliittisiin valmisteveroihin, ja sillä säänneltiin lähinnä voin ja margariinin hintasuhdetta. Laki ravintorasvaverosta oli voimassa vuoden 1994 loppuun saakka, jolloin se Suomen EU-jäsenyyteen liittyen kumottiin. Samalla kumottiin muutkin maatalouspoliittiset valmisteveromme eli elintarvikkeiden valmistevero, rehuvero ja lannoitevero.

Tanskassa otettiin lokakuussa 2011 käyttöön tyydyttyneen rasvan vero, josta kuitenkin luovuttiin jo seuraavana vuonna. Luopumisen syynä olivat kuluttajahintojen nousu, rajakaupan lisääntyminen ja yrityksille koituneet hallinnolliset kustannukset. Lisäksi veron katsottiin heikentävän tanskalaisten työllisyyttä.

Unkarissa epäterveydellisten elintarvikkeiden veroa kannetaan sokeripitoisten tuotteiden ja virvoitusjuomien lisäksi myös suolaisista napostelutuotteista sekä eräistä maustekastikkeista. Verolliset tuotteet on määritetty tullinimikkeiden avulla.

4.3.6 Sokerivero

4.3.6.1 Sokeriverotyöryhmä

Valtiovarainministeriö asetti joulukuussa 2011 työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää sokeriveron käyttöönoton edellytykset. Työryhmä tutki (Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2013) sokerin verottamista valtion verotulojen kartuttamiseksi ja terveellisen ravitsemuksen edistämiseksi, silloisen makeisveron toimivuutta sekä mahdollisuuksia veropohjan laajentamiselle vaihtoehtona sokeriverolle.

Työryhmä vertaili veromalleja ja arvioi niiden soveltuvuutta ja vaikutuksia. Se esitteli kokonaissokeripitoisuuteen perustuvan veromallin, makeisveron kaltaisen veromallin ja näiden yhdistelmämallin. Seuraavassa (luvut 4.3.6.2–4.3.6.4) selostetaan työryhmän perusteellista raporttia veropohjan ja veromallien osalta.

4.3.6.2 Veropohja ja sen laajentaminen

4.3.6.2.1 Yleistä

Sokerin verottamisen ensisijaisena tavoitteena tulisi olla varojen hankkiminen valtiolle, toisena tavoitteena terveellisen ravitsemuksen edistäminen ja kolmantena tavoitteena lasten ja nuorten sokerin kulutuksen ja saannin vähentäminen. Veropohjaan kuuluvien tuotteiden verotuksen tulisi edistää näitä tavoitteita.

Terveellisen ravitsemuksen edistämiseksi verorasituksen tulisi ainakin jossain määrin vaihdella sokeripitoisuuden mukaan. Sokeripitoisuus olisi yksi objektiivinen peruste elintarvikkeiden erilaiselle verokohtelulle.

Veropohjan ulkopuolelle voitaisiin jättää ainoastaan tuotteet, joiden vapauttaminen on objektiivisesti perusteltua verojärjestelmän tavoitteiden vuoksi. Veropohjan tulee olla sellainen, että veron piiriin kuuluvat veron tavoitteen ja EU-oikeuden asettamien rajoitusten kanalta samankaltaiset tuotteet. Tuotteiden samanlaisuutta tai samankaltaisuutta tulee arvioida objektiivisin perustein. Tulee esimerkiksi ottaa huomioon, että sokeri ei ole ainoa makeuttaja. Tuotteita voidaan pitää käyttötarkoitukseltaan samanlaisina, vaikka niihin olisi käytetty erilaisia makeuttajia – vaikkapa sokeria, sokerialkoholia tai makeutusainetta, kuten esimerkiksi purukumeissa.

Verotuksen ulkopuolelle olisi työryhmän mukaan tarkoituksenmukaista rajata myös vähäsokeriset tuotteet. Verossa olisi tarkoituksenmukaista soveltaa yleistä sokeripitoisuuden alarajaa, jonka alittuessa veroa ei kannettaisi. Samalla vähennettäisiin verotuksesta aiheutuvaa hallinnollista taakkaa. Alarajan määrittämisessä tukea voidaan hakea esimerkiksi EU:n väiteasetuksesta, jossa määritellään, milloin tuotteen voidaan ilmoittaa olevan vähäsokerinen tai sokeriton. Asetuksen mukaan vähäsokerinen tuote sisältää sokeria enintään 5 g/100 g kiinteillä ja 2,5 g/100 ml nestemäisillä elintarvikkeilla. Sokeriton tuote voi sisältää sokeria enintään 0,5 g/100 g/ml.

Sokeria korvaamaan käytetään makeutusaineita. Eniten makeutusaineita on virvoitusjuomissa, jonkin verran myös makeisissa ja jogurteissa. Leivonnaisissa niillä ei yleensä voida korvata sokeria, koska sokerilla on huomattava vaikutus myös leivonnaisten rakenteeseen. Makeutusaineet eivät sisällä energiaa, mutta niiden käyttöä rajoitetaan, jotta se pysyy terveyden kannalta turvallisella tasolla. Pääosin makeutusaineilla makeutettujen tuotteiden ei kuitenkaan voida katsoa edistävän terveellistä ravitsemusta, koska niitä käytetään sellaisissa tuotteissa, jotka eivät ole välttämättömiä – esimerkkinä makeiset ja virvoitusjuomat.

Sokerialkoholit ovat erityinen makeuttajaryhmä, koska niiden on havaittu vaikuttavan positiivisesti hammasterveyteen. Työryhmä suositteli sokerialkoholeilla makeutettujen tuotteiden rajaamista verotuksen ulkopuolelle tai niiden verotason asettamista alemmalle tasolle sokeria sisältäviin nähden.

Veropohjaa on mahdollista rajata myös verollisia tuotteita valmistavien toimijoiden toiminnan laajuuden perusteella. Pientuotannon verovapaus perustuu tuotannon pieneen volyymiin, eikä se huomioi sitä, millaisia verotettavat tuotteet ovat. Näin ollen pientuotannon verovapautus ei nykymuodossaan ohjaa valmistajia valmistamaan terveellisempiä tuotteita, mutta se on hallinnollisen taakan vähentämisen takia perusteltu.

Ravintosisältöprofiloinnilla voidaan luokitella elintarvikkeita ravitsemuksellisen koostumuksen mukaisesti ja vertailla elintarvikeryhmittäin tuotteita sokerin määrän sekä rasvan määrän ja laadun osalta. Suomessa on käytössä ravintosisältöprofilointiin perustuva sydän-

merkki, jollaisen saanut elintarvike on tuoteryhmässään parempi valinta mainittujen kriteerien suhteen.

Pelkästään sokeriin tai rajattuun tuoteryhmään kohdistuvan veron ongelmana on se, että kulutus ja tuotteiden valmistus saattavat siirtyä sellaisiin tuotteisiin, jotka eivät ole veron piirissä. Valmistajat pyrkivät korvaamaan verotettua sokeria muilla aineilla, kuten makeutusaineilla tai rasvalla. Kuluttajat puolestaan voivat siirtyä sokeripitoisista elintarvikkeista suolaisiin naposteltaviin tai vähemmän sokerisiin leipomotuotteisiin. Tällaisella siirtymällä on negatiivisia vaikutuksia terveyteen, jos esimerkiksi tyydyttyneen rasvan saanti kasvaa. Siksi joidenkin elintarvikeryhmien terveellisyttä ei voida arvioida pelkästään sokerin määrällä.

4.3.6.2.2 Kasvikset, hedelmät ja marjat

Kasvikset, hedelmät ja marjat sisältävät luonnostaan sokereita, joten niiden verokohteluun tulee kiinnittää huomiota. Suomalaisten tulisi ravitsemussuosituksen mukaan lisätä reilusti kasvien, marjojen ja hedelmien käyttöä, ja koska verotuksen tulisi edistää terveellistä ravitsemusta, sen piiriin ei tulisi asettaa näitä elintarvikkeita, vaikka ne sisältävät sokeria.

Tullinimikkeistön ryhmään 7 kuuluvat kasvikset sekä tietyt syötävät kasvit, juuret ja mukulat. Ryhmään 8 puolestaan kuuluvat syötävät hedelmät ja pähkinät, jotka yleensä on tarkoitettu ihmisravinnoksi. Terveellisen ravitsemuksen edistäminen edellyttää näiden tuotteiden rajaamista veropohjan ulkopuolelle.

4.3.6.2.3 Maitotuotteet

Maitotuotteet sisältävät monia hyödyllisiä ravintoaineita, kuten kaliumia, jodia ja riboflaviinia. Ravitsemussuosituksen mukaan vähärasvaisia ja/tai rasvattomia maitotuotteita tulisi nauttia päivittäin. Jos käytetään korvaavia maidottomia tuotteita, niidenkin rasvapitoisuuden tulisi olla tietyllä tasolla esimerkiksi sydänterveysten edistämiseksi ja aineenvaihduntasairauksien ehkäisemiseksi. Kuitupitoisen ruuan ja maitotuotteiden on todettu ehkäisevän painonnousua.

Jotkin maitotuotteet sisältävät paljon sokeria. Sokeripitoisuuden mukaan verottaminen saattaisi johtaa siihen, että valmistajat lisääisivät rasvan määrää jogurteissa maittavuuden parantamiseksi. Jogurttien

verotuksessa tulisikin sokerin lisäksi ottaa huomioon rasvan määrä ja laatu, jotta voidaan varmistua verotuksen positiivista terveysvaikutuksista. Rasvan huomioiminen vain yhden tuoteryhmän, jogurttien, osalta ei kuitenkaan ole mahdollista.

Sydänmerkin myöntämisperusteissa sokerin määrää käytetään kriteerinä maidon ja maitovalmisteiden tuoteryhmässä. Maidon, piimän ja niiden kaltaisten makeuttamattomien juomien ryhmässä ei myöskään sallita lisättyjä sokereita. Jogurtissa ja sen kaltaisissa valmisteissa sekä viilissä sallitaan sokereita enintään 12 grammaa 100 grammassa. Jogurtille määritellään myös sallitun rasvan laatu ja määrä. Maitotuotteet sisältävät luonnostaan keskimäärin 4,8 g/100 ml maitosokeria eli laktoosia, ja maitotuotteisiin voidaan myös lisätä sakkaroosia. Laktoosi lasketaan mukaan tuotteen kokonaissokeripitoisuuteen, minkä vuoksi kokonaissokeripitoisuuteen perustuvassa mallissa veronalaisen tuotteiden sokeripitoisuudelle olisi asetettava alaraja, jotta vero ei kohdistuisi maustamattomiin maitotuotteisiin.

4.3.6.2.4 Leipomotuotteet

Leipomotuotteisiin luetaan sekä makeat että suolaiset tuotteet. Tavalisimmat raaka-aineet ovat viljajauhot, nostatusaineet ja suola, mutta leipomotuotteet voivat sisältää myös muita aineita, kuten gluteenia, tärkkelystä, mallasuutetta, maitoa, siemeniä, sokeria, hunajaa, muniä, rasvaa, juustoa, hedelmiä, kaakaota sekä lihaa ja kalaa. Leipomotuotteista tulisi verottaa vain runsaasti sokeria sisältävät tuotteet, joita ovat esimerkiksi kakut, leivokset ja keksit.

4.3.6.2.5 Sokeri ja siirapit

Kuluttajille on tarjolla erilaisia sokereita ja siirappeja. Taloussokeria voidaan käyttää joko sellaisenaan, ruuanlaitossa, leivonnassa tai säilönnässä. Sen käyttö lisää terveellisten hedelmien ja marjojen käyttöä, kun sillä voidaan lisätä maittavuutta.

Taloussokeri on sataprosenttista sakkaroosia. Sokeripitoisuuteen perustuvassa verossa siitä kannettaisiin eniten veroa verrattuna muihin sokeria sisältäviin tuotteisiin, jotka sisältävät vaihdellen noin 10–60 % sokeria.

Taloussokerin ja sen kaltaisten tuotteiden asema verotuksessa tulee ratkaista asetettuun tavoitteeseen ja vaikutuksiin perustuen. Talous-

sokeri ei ole merkittävä sakkaroosin lähde missään väestöryhmässä. Toisaalta siitä voidaan helposti kotitalouksissakin valmistaa leivonnaisia, hilloja ja muita mahdollisesti veron piiriin tulevia tuotteita. Jos taloussokerin verovapaus houkuttelisi lisäämään esimerkiksi kotona valmistettujen makeiden leivonnaisten kulutusta, ei verovapaus edistäisi terveellistä ravitsemusta.

4.3.6.2.6 *Hunaja*

Tämä mehiläisten valmistama tuote koostuu erilaisista sokereista, ennen kaikkea hedelmäsokerista ja rypälesokerista sekä mm. orgaanisista hapoista, entsyymeistä ja kiinteistä hiukkasista. Se sisältää 80 % sokeria.

Hunajan kulutus on sokerin kulutukseen verrattuna meillä vähäistä, noin 600 g vuodessa henkeä kohti, joten sen merkitys sokerin lähteenä on pieni ja lasten ja nuorten kannalta lähes merkityksetön. Käyttötapa muistuttaa pöytämakeuttajien tai mausteiden käyttöä, minkä vuoksi hunaja ei ole merkittävä sokerinsaannin lähde. Myös korkeampi hinta rajoittaa hunajan käyttöä.

Mehiläistarhausta tuetaan maassamme kolmen tukimuodon kautta. Tukea voidaan myöntää mehiläistaloudessa tarpeellisen pesäkaluston, käsittelytilojen ja varastojen uudisrakentamiseen, laajentamiseen ja peruskorjaamiseen sekä hunajalinkojen hankintaan. Lisäksi voidaan myöntää kansallista pesäkohtaista tukea yli 15 pesän tarhaajille. EU:n mehiläisohjelman kautta mehiläistuotantoa myös tuetaan tukitoimenpiteiden kautta. Tätä tukea ei anneta suoraan tuottajalle.

Mehiläiskasvatuksen merkitys maataloudelle ja kasvien sadolle pölytyksen kautta on merkittävä. Hunajan verottaminen ei ole fiskaalisen eikä terveellisen ravitsemuksen edistämisen tavoitteen kannalta merkityksellistä.

4.3.6.2.7 *Aamiaismurot ja myslit*

Aamiaismurojen ja myslien koostumus ja niiden sokerimäärä vaihtelevat suuresti. Koska tähän ryhmään kuuluu sokeripitoisuudeltaan hyvin erilaisia tuotteita, olisi suositeltavaa, että aamiaismurot ja myslit luettaisiin veropohjaan ainoastaan, jos verotuksen perusteena voidaan huomioida tuotteiden sokeripitoisuus. Verotus tällöin kannustaisi vähentämään tuotteiden sokeria.

4.3.6.2.8 *Sokerilla säilötyt hedelmät ja hillot*

Eri tavoin säilötyt kasvikset, hedelmät ja vihannekset kuuluvat pääasiassa tullinimikkeistön ryhmään 20. Tällaisia tuotteita ovat esimerkiksi sokerilla säilötyt kasvikset, hedelmät ja pähkinät (nimikkeet 2006 ja 2008) sekä keittämällä valmistetut hillot (nimike 2007).

Sokerilla säilöttyjen hedelmien verottamiseen liittyy kysymys tuotteiden samankaltaisuudesta syrjimättömyysperiaatteen ja valtion tuen kannalta. Jos tuoreet hedelmät ovat verottomia, tulee ratkaista, voidaanko säilöttyjä hedelmiä pitää tuoreita hedelmiä korvaavina, samankaltaisina tuotteina. Koska ainakin joidenkin hedelmien, esimerkiksi ananaksen, osalta voidaan sanoa, että säilötyt hedelmät voivat olla tuoreiden korvikkeita, erilaiselle verokohtelulle olisi oltava objektiiviset perusteet. Valtiontuen valikoivuuden kannalta erilainen verokohtelu on mahdollista vain, jos vapautus on perusteltavissa verojärjestelmän tavoitteilla. Sokerilla säilötyt hedelmät voitaisiin jättää veropohjan ulkopuolelle tuoreiden hedelmien tavoin. Tätä ratkaisua tukee myös se, että hedelmäsäilykkeet eivät ole merkittävä sakkaroosin lähde lapsilla ja nuorilla.

Hillot sisältävät keskimäärin noin 40 % sokeria. Suuren sokerimäärän vuoksi myös hillot olisi tarkoituksenmukaista lukea veropohjaan.

4.3.6.2.9 *Juomat*

Ravitsemussuositukset lähtevät siitä, että pääasiallisena juomana nautittaisiin vettä. Lapsilla ja nuorilla erilaiset mehut ja mehujuomat ovat merkittävä sakkaroosin lähde, ja ne ovat myös hammasterveyden kannalta haitallisia. Juomien verotuksen tulisikin kohdistua kaikkiin niin luontaista kuin lisättyä sokeria sisältäviin juomiin. Koska meillä suositellaan juomaksi hanavettä, veropohjasta tulisi rajata pois maustamattomat ja makeuttamattomat vedet.

Veropohjan rajaus on vaikeaa, koska pullotettuja juomia voidaan usein pitää toisiaan korvaavina tuotteina.

Pullotetuista alkoholittomista juomista kannetaan juomapakkausveroa niiden ympäristöhaittojen vähentämiseksi. Tämä menettely tulisi säilyttämään muista veromuutoksista huolimatta. Valmisteverotusdirektiivi ja alkoholiverotusta koskevat direktiivit rajoittavat sokeriverotuksen kohdistamista alkoholipitoisiin juomiin. Siksi unionin

alkoholiverotuksen piiriin kuuluvat alkoholi ja alkoholijuomat rajattaisiin kansallisen sokeriverotuksen ulkopuolelle.

4.3.6.2.10 Erityisruokavaliot ja ravintolisät

Verotuksen ulkopuolella ovat sellaiset erityisruokavaliovalmisteet, jotka täyttävät lainsäädännössä säädetty koostumusta koskevat vaatimukset. Erityisruokavaliovalmisteista on säädetty EU-tasolla erityisissä direktiiveissä. Verottomia ovat kliiniset ravintovalmisteet, äidinmaidonkorvikkeet ja vieroitusvalmisteet, lastenruuat ja laihdutusvalmisteet.

Urheilujuomat muistuttavat virvoitusjuomia, ja niiden erottaminen näistä olisi verotuksessa vaikeaa. Työryhmän mukaan urheilujuomista olisi tulevaisuudessakin kannettava veroa niin kuin samankaltaisista virvoitusjuomista.

Ravintolisät ovat elintarvikkeita, joita myydään annosmuodossa, esimerkiksi puristeina, pillereinä, kapsleina tai nesteinä. Niitä nautitaan pieninä annoksina, ja niistä saatavalla energiamäärällä ei ole merkitystä ruokavalion kannalta. Ravintolisän tarkoitus on sille ominaisten ravintoaineiden tai muiden aineiden avulla täydentää ruokavaliota tai muulla tavalla vaikuttaa ihmisen ravitsemuksellisiin tai fysiologisiin toimintoihin.

Ravintolisä säädelään direktiivillä 46/2002/EY. Direktiivillä annetaan tarkempia vaatimuksia ainoastaan vitamiineille ja kivennäisaineille sekä niiden yhdisteille. Direktiivi on kansallisesti pantu meillä täytäntöön maa- ja metsätalousministeriön asetuksella 78/2010. Kansallisessa asetuksessa säädetään ilmoitusmenettelystä, jonka mukaan elinkeinonharjoittajan tulee tehdä ilmoitus Ruokavirastolle ravintolisän saattamisesta markkinoille. Ravintolisistä kannetaan nykyisin valmisteveroa, jos ne kuuluvat veronalaisiin tullinimikkeisiin ja jos ne soveltuvat juomien valmistukseen. Rajanveto ravintolisien ja juomien välillä on ongelmallinen, ja ravintolisien verotusta tulisi selkeyttää.

4.3.6.2.11 Veronalaisten tuotteiden määrittely

Valmisteverotuksessa veropohjaan on yleensä rajattu vain tietyt veronalaiset tuotteet, jotka on tarkoin määriteltävä, koska valmistevero erityisenä kulutusverona kohdistuu vain sen kohteeksi valittuihin tuotteisiin. Veron kohteet on valmisteverotuksessa perinteisesti mää-

ritelty tullinimikkeistön avulla. Nimikkeistöä käytetään esimerkiksi alkoholin ja energiatuotteiden verotuksessa. Tullinimikkeistö on kansainvälinen, kattava ja looginen tavaraluokittelu, joka on luotu tullausta varten. Se perustuu EU:n asetukseen ja koostuu luokittelun lisäksi sen soveltamisessa käytettävistä säännöistä.

Elintarvikkeita luokitellaan tullinimikkeistön lisäksi myös muihin tarpeisiin. Elintarvikkeiden sisältämien aineiden saannin arviointia varten on EU:n laajuisesti kerätty elintarvikkeiden luokittelutietokanta FoodEx2. Kansallisia arviointeja varten on meillä käytetty lähinnä THL:n ylläpitämää Fineli-tietokantaa, jossa elintarvikkeita on luokiteltu eurooppalaisen tietokannan tavoin ylä- ja alaryhmiin. Fineli ei kuitenkaan kattavasti ja tarkalla tasolla määrittele kaikkia elintarvikkeita, joten sitä ei ole mahdollista käyttää veropohjan määrittelyssä. Myös teollisuudella ja kaupalla on käytössään elintarvikkeiden luokittelusysteemejä mm. EAN-koodeja varten.

Verolliset tuotteet olisi mahdollista määritellä myös sanallisesti lainsäädännössä. Määritelmien kirjoittaminen riittävän kattaviksi on kuitenkin vaikeaa, ja määritelmiä jouduttaisiin muuttamaan tuotekehityksen myötä, jotta veropohja säilyisi alkuperäisessä laajuudessaan.

Veromallista riippuu, koskeeko se kaikkia elintarvikkeita. Jos veropohjaa tulee rajata, edellä esitellyistä määrittelyvaihtoehdoista ainoastaan tullinimikkeistö täyttää verolainsäädännölle asetetut edellytykset verollisten tuotteiden määrittelyn tarkkuudesta. Tullinimikkeistön avulla veronalaiset tuotteet voidaan määrittää tarkasti ja ilman viranomaisen harkintaa. Nimikkeistö tosin on luotu tuotteiden maahan-tuontia ja tullausta varten, eikä tuotteiden jaottelu siinä aina täysin vastaa valmisteverotuksen tarpeita. Tästä huolimatta nimikkeistö on paras käytettävissä oleva verotukseen soveltuva tavaroiden luokittelu-peruste. Nimikkeistön määritelmiä on myös mahdollista tarvittaessa tarkentaa laissa.

4.3.6.3 Veromallit

4.3.6.3.1 Sokerin verottamisen vaihtoehdot

On epävarmaa, voidaanko sokerin verottamisella edistää terveellistä ravitsemusta veromallista riippumatta. Silti on selvitelty mm. sellaisia

malleja, jotka perustuvat kokonaissokerin, lisätyn sokeriin ja lopputuotteiden verottamiseen. Näitä vaihtoehtoja voidaan myös yhdistellä, esimerkkinä makeisveron ja sokeriveron yhdistelmämalli.

Lisätyn sokerin veromalli on ongelmallinen tasapuolisen verotusmenettelyn kannalta. Lisätyn sokerin verottaminen raaka-aineena olisi hallinnollisesti kevyttä kotimaisten tuotteiden osalta, mutta tuontituotteiden verotusmenettely olisi väistämättä syrjivä kotimaisiin tuotteisiin verrattuna. Verotusta varten tuontituotteilta olisi vaadittava selvitys tuotteen valmistukseen käytetyn lisätyn sokerin määrästä. Kotimaassa valmistetuilta tuotteilta selvitystä ei tarvittaisi, koska ne olisi valmistettu verotetusta sokerista. Vaihtoehtoisesti voitaisiin lisättyä sokeria verottaa vasta lopputuotteissa, jolloin tulisi voida erottaa lisätty ja luontainen sokeri. Lisätyn sokerin erottaminen luontaisesta sokerista edellyttää kuitenkin aina tietoa reseptistä, eikä tietoa voida edes varmistaa laboratoriotutkimuksin. Lisätyn sokerin verottaminen olisi siksi paljon monimutkaisempaa ja hallinnollisesti työläämpää kuin kokonaissokerin verottaminen. Kun otetaan huomioon, että kokonaissokeripitoisuus tulee ilmoittaa pakkauksessa, jatkoselvitykseen on valittavissa vain lopputuotteiden kokonaissokeripitoisuuteen perustuvia malleja.

Kokonaissokeripitoisuus on hyvä ja objektiivinen peruste sokerin verottamiseksi. Tällöin kuitenkin väistämättä tulee verotetuksi myös elintarvikkeiden luontainen sokeri, mikä ei kaikissa tilanteissa edistä terveellistä ravitsemusta esimerkiksi kasvisten ja hedelmien verotuksen osalta. Makeisverossa vero määräytyi yksinomaan tuotteen painon tai tilavuuden mukaan, jolloin ei huomioitu tuotteiden erilaisia sokeirimääriä. Koska ainoastaan kokonaissokeripitoisuuteen tai tuotteen painoon perustuva verotus ei selkeästi täyttänyt kaikkia asetettuja tavoitteita, työryhmä kehitti näiden kahden mallin yhdistelmää, joka nimettiin yhdistelmämalliksi. Siinä vero voisi määräytyä painon tai tilavuuden mukaan mutta verotasot määriteltäisiin sokeripitoisuuden mukaan luokittain.

Kokonaissokeripitoisuuteen perustuva vero voisi määräytyä joko grammakohtaisesti tai luokittain. Grammakohtaisessa verossa veromalli voisi olla lineaarinen eli sokerigramman hinta olisi sama pitoisuudesta riippumatta tai voisi nousta korkeammassa sokeripitoisuuksissa. Tällaisessa verossa olisi aina kannuste vähentää sokeripitoi-

suutta, koska se vaikuttaisi välittömästi veron määrään. Vero voitaisiin määrätä myös luokittain sokeripitoisuuden perusteella. Tällöin kanuste tai mahdollisuus siirtyä alempaan luokkaan ei yleensä ole yhtä suuri kuin grammakohtaisessa verossa.

Mallissa, jossa vero määräytyy luokittain, vero tulisi kantaa samoilla perusteilla kaikissa keskenään kilpailevissa tuoteryhmissä. Verotuksessa ei voitane soveltaa tuoteryhmäkohtaisia sokeripitoisuusrajoja, koska tuotteiden jakautuminen tuoteryhmiin voi olla satunnaista ja erot rajoissa tuoteryhmien välillä voivat olla suuria. Tuoteryhmäkohtaisten sokerirajojen määrittäminen olisi käytännössä mahdotonta toteuttaa niin, että ne eivät johtaisi missään tilanteessa syrjivään verotukseen. Jakoa voitaisiin tehdä kiinteiden ja nestemäisten tuotteiden välillä, koska esimerkiksi EU:n väiteasetuksessa on kiinteille ja nestemäisille tuotteille asetettu erilaiset raja-arvot. Työryhmä piti parhaimpana vaihtoehtona, että veromallissa määriteltäisiin sokeripitoisuuden mukaan kiristytävät veroluokat erikseen nestemäisille tuotteille ja erikseen kiinteille tuotteille.

On pohdittu erityisesti sokeripitoisuuteen perustuvan alarajan asettamista. Soveltamiselle asetetun alarajan avulla voitaisiin objektiivisella tavalla jättää verottamatta vähäsokeriset tuotteet. Veromallin loogisuuden vuoksi alarajoja voisi olla todennäköisesti vain yksi, eivätkä tuoteryhmäkohtaiset rajat ole mahdollisia keskenään kilpailevien tuotteiden välillä. Jos veron piiriin tulisivat vain sellaiset tuotteet, jotka sisältävät vähintään 5 % sokeria, veron ulkopuolelle jäisivät esimerkiksi ruokaleipä ja maitotuotteet, joissa on vain luontaista sokeria. Hedelmien rajaaminen veron ulkopuolelle minimirajaa käyttäen edellyttäisi rajan asettamista varsin korkeaksi. Esimerkiksi omena ja appelsiini sisältävät sokeria noin 8 % ja banaani 13 %. Alarajan nostaminen korkealle johtaisi monien muidenkin tuotteiden jäämiseen veron ulkopuolelle, mikä heikentäisi veron logiikkaa.

Seuraavassa esitellään työryhmän kolme sokeripitoisten tuotteiden veromallia. Malleissa on pyritty siihen, että ne täyttävät EU-oikeuden verotuksen syrjimättömyyttä, sisämarkkinoiden toimivuutta, valtiontukia ja kilpailua koskevat vaatimukset sekä ovat riittävän yksinkertaisia veronkannon ja verovalvonnan näkökulmasta.

4.3.6.3.2 *Sokeriveromalli*

Sokeriveromallin tavoitteena olisi verottaa sokeria objektiivisesti. Sokeri on yksi hiilihydraatti, ja sillä tarkoitetaan yleensä mono- ja disakkarideja. Sokereita voidaan jaotella myös molekyylitasolla (esim. glukoosi, fruktoosi). Käytännössä ei ole kuitenkaan mahdollista luoda veromallia, joka perustuisi verottamiseen sokerimolekyylien perusteella. Elintarvikkeet sisältävät useita erilaisia sokerimolekyyliä, eikä verotus tällä perusteella olisi tarkoituksenmukaista.

Kokonaissokeripitoisuus on ainoa tarpeeksi yksinkertainen sokerin verottamisen peruste. Jos se on verotuksen perusteena, ei logiikkaan kuulu rajata veropohjaa enää tuotteittain tai huomioida tuotteiden muuta koostumusta. Tässä veromallissa, joka perustuu vain sokerin huomioon ottamiseen, ei voida loogisesti huomioida tuotteiden muita ominaisuuksia, kuten kasvisten ja hedelmien terveellisyttä, eikä sen avulla voida verottaa samankaltaisia sokerittomia tuotteita, kuten light-juomia.

Sokeriveromallin tavoitteena olisi valtion tulojen kasvattaminen. Toiseksi tavoitteeksi olisi mahdollista asettaa sokerin kulutuksen vähentäminen. Mallin logiikkana olisi verottaa sokeria, minkä vuoksi siinä verotettaisiin kilpailuneutraalisti kaikkien elintarvikkeiden sisältämä kokonaissokeri jaottelemta sitä luontaiseen ja lisättyyn sokeriin. Veron ulkopuolelle jäisivät vain sokerittomat sekä muilla makeuttajilla makeutetut tuotteet. Tässä mallissa tulisi veromallin tavoitteiden mukaisesti ottaa veron piiriin myös terveelliset tuotteet, kuten hedelmät, marjat, kasvikset ja maitotuotteet. Sokeriveromalli ei ota huomioon elintarvikkeiden muuta ravintosisältöä kuin sokeria, joten se ei toteuta terveellistä ravitsemusta. Vaikutusten arvioimiseksi ja vertaamiseksi muihin malleihin työryhmä kuitenkin otti tämän mallin mukaan selvitykseen.

Mallin etuna on, että se kannustaisi kuluttajia siirtymään saman tuoteryhmän sisällä vähemmän sokeria sisältäviin tuotteisiin ja valmistajia vähentämään sokeria tuotteissa. Koska veropohjaan kuuluisivat kaikki elintarvikkeet, ei olisi tarvetta määritellä veronalaisia tuotteita tullinimikkeiden avulla. Veropohjaan kuuluvat elintarvikkeet voitaisiin määritellä samaan tapaan kuin arvonnäisäverolaissa. AVL 85 §:n määritelmän mukaan elintarvikkeella tarkoitetaan ruokatarvaa, juomaa tai muuta sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitettua ainetta

sekä niiden raaka-aineita, mausteita, säilöntäaineita ja lisäaineita. Alkoholijuomat eivät olisi veron piirissä.

Sokeriveroa kannettaisiin kokonaissokerin määrän mukaan. Veron määrääminen edellyttäisi tuotteiden kokonaissokeripitoisuuden selvittämistä ja ilmoittamista. EU:n kuluttajainformaatioasetuksessa säädetty velvollisuus tuotteiden kokonaissokeripitoisuuden ilmoittamisesta helpottaa sokeripitoisuustietojen hankkimista verottajalle. Kuluttajainformaatioasetukseen sisältyy kuitenkin ilmoittamisvelvollisuutta koskevia poikkeuksia, eikä tietoja tarvitse ilmoittaa mm. pakkaamattomista elintarvikkeista, ellei siitä kansallisesti säädetä. Tämä aiheuttaa lisähaasteen veron hallinnoinnille ja valvonnalle.

Veron soveltamiselle tulisi asettaa sokeripitoisuuden alaraja hallinnollisen taakan vähentämiseksi. EU:n väiteasetuksen (1924/2006) mukaan sokerittomiksi katsotaan tuotteet, joissa on enintään 0,5 grammaa sokeria 100 grammassa. Tämä raja soveltuisi myös verotuksen alarajaksi. Veron piiriin eivät kuuluisi myöskään makeutusaineella tai sokerialkoholeilla makeutetut tuotteet, jos ne eivät sisällä sokeria.

Veromallin ohjausvaikutus olisi tehokkain, jos vero määräytyisi grammakohtaisesti niin, että jokainen sokerigramma vaikuttaisi veron määrään. Vaihtoehtoisesti vero voitaisiin porrastaa veroluokkiin. Veroluokan sisällä veron määrä olisi sama sokeripitoisuudesta huolimatta. Veroluokittain porrastetussa mallissa ohjausvaikutus olisi kuitenkin vähäisempi ja porrastus todennäköisesti houkuttelisi valmistamaan tuotteita, jotka juuri ja juuri alittavat tietyn portaan ylärajan.

Verovelvollisia olisivat kaikki sokeria sisältäviä elintarvikkeita valmistavat tai maahantuovat toimijat, jolloin verovelvollisten määrä nousisi huomattavasti nykyisestä ja toisi verovelvollisten piiriin paljon erityisesti pieniä toimijoita. Veronalaiset tuotteet olisi lisäksi valmistettava verottomassa varastossa, ellei sokeriverotusta varten säädettäisi uusia menettelyjä. Koska vero kertaautuisi tuotantoketjussa, tulisi erikseen suunnitella järjestelmä, jossa muiden tuotteiden valmistuksessa käytettävä sokeri ja sokeria sisältävät raaka-aineet vapautettaisiin verosta. Vaihtoehtoisesti tuotteiden valmistamiseen käytettyjen raaka-aineiden sisältämä vero voitaisiin palauttaa. Tällainen järjestelmä olisi käytännössä hallinnollisesti raskas sekä verovelvollisille että viranomaisille. Lisäksi verovapaus- tai palautusmenettely monimutkaistaisi verotusjärjestelmää ja vaikeuttaisi verovalvontaa.

Valvonnan kannalta kokonaissokeripitoisuuteen perustuvan veromallin etuna olisi, että kokonaissokeripitoisuus voidaan selvittää laboratoriotutkimuksella, jolloin verotustietojen oikeellisuutta voitaisiin valvoa tehokkaasti. Ilmoitetun kokonaissokeripitoisuuden arvioinnissa voitaisiin lisäksi käyttää apuna tuotteiden keskimääräisiä sokeripitoisuuksia, jotka saadaan esimerkiksi Fineli-tietokannasta. Verotettavia tuotteita olisi paljon, jolloin valvonta olisi käytännössä vaikeaa ilman merkittäviä resurssilisäyksiä. On todennäköistä, että sokeriveron välttämiseksi valmistajat korvaisivat mahdollisuuksien mukaan sokeria muilla aineilla, kuten makeutusaineilla tai rasvalla.

Veropohjaan kuuluisivat esimerkiksi seuraavat sokeria sisältävät elintarvikkeet:

- maitotuotteet
- kasvikset sekä syötävät kasvit, juuret ja mukulat
- hedelmät ja pähkinät
- sokeri ja siirapit, hunaja
- sokerivalmisteet, makeiset
- suklaa ja suklaatuotteet
- murot, myslit
- ruokaleipä, kakut, makeat keksit ja leivonnaiset
- sokerilla säilötyt hedelmät ja kasvikset
- keitetyt hillot, marmelaatit, hedelmäsoseet
- jäätelö
- sokeria sisältävät kastikkeet, kuten ketsuppi
- hedelmä- ja kasvimehut
- virvoitusjuomat, sokeria sisältävät vedet, mehukeitot.

4.3.6.3.3 Yhdistelmämalli

Yhdistelmämallin tavoitteena olisi valtion verotulojen kasvattaminen ja terveellisen ravitsemuksen edistäminen. Mallissa veropohja rajataan näiden tavoitteiden mukaisesti. Yhdistelmämalli perustuu elintarvikkeiden eikä vain niiden sokerin verottamiseen. Tämän mallin veropohjaan voidaan rajata tuotteet sen perusteella, edistääkö niiden verottaminen terveellistä ravitsemusta. Verotus kohdistettaisiin suurimpiin sakkaroosin lähteisiin. Yhdistelmämallin tavoitteeksi tulisi

myös asettaa lasten ja nuorten sokerinsaannin vähentäminen, jolloin verotus kohdistuisi erityisesti suurimpiin lasten ja nuorten sokerinsaannin lähteisiin.

Veroa kannettaisiin tuotteen painon tai tilavuuden mukaan (€/kg), mutta verorasitus kasvaisi sokeripitoisuuden lisääntyessä. Veroa kannettaisiin veroluokkien mukaisesti ja veroluokat asetettaisiin siten, että ne kannustavat valmistajia vähentämään sokeria ja siirtymään alemmalle verotasolle. Kiinteille elintarvikkeille ja juomille olisi omat verotaulukot, joissa olisi sokeripitoisuuden mukaan määräytyviä veroluokkia.

Vero rajattaisiin kiinteisiin elintarvikkeisiin, joissa olisi sokeria enemmän kuin 5 grammaa 100 grammassa. Tämä olisi välttämätöntä, jotta veron ulkopuolelle voitaisiin rajata vain vähän sokeria sisältävät tuotteet, kuten ruokaleipä ja makeuttamattomat maitotuotteet. Makeutusaineilla tai sokerialkoholeilla makeutetut kiinteät elintarvikkeet eivät kuuluisi veropohjaan, eivät myöskään kasvikset, hedelmät, marjat ja hunaja.

Kaikkien virvoitusjuomien verottaminen tukee terveellisen ravitsemuksen tavoitetta. Ravitsemussuositusten mukaan pääasiallisena juomana tulisi nauttia vettä, minkä vuoksi veropohjaan eivät kuuluisi tässä mallissa makeuttamattomat ja maustamattomat vedet.

Yhdistelmämallissa olisi mahdollista rajata veropohjasta sellaiset tuotteet, joiden verottamisen ei katsota edistävän terveellistä ravitsemusta. Verosta voitaisiin vapauttaa erityisruokavaliomisteet sekä maito ja sitä korvaavat tuotteet, kuten soijajuoma, riisijuoma ja kaurajuoma, joissa olisi alle 5 % sokeria.

Yhdistelmämalliin liittyisi samoja hallinnollista taakkaa aiheuttavia elementtejä kuin sokeriveromalliin. Lisäksi veroluokat monimutkaisivat veronkantoa. Tässä mallissa porrastus houkuttelisi valmistajia todennäköisesti valmistamaan tuotteita, jotka juuri ja juuri alittavat tietyn portaan ylärajan, jos se olisi käytännössä mahdollista. Verovelvollisten määrä myös kasvaisi huomattavasti ja toisi verovelvollisten piiriin paljon pieniä toimijoita. Verovelvollisen olisi ilmoitettava tuotteen kokonaissokeripitoisuus verotuksen toimittamista varten, vaikka käytettäisiin veroluokkia. Veromalliin liittyisi veron kertaantumisesta aiheutuvia ongelmia. Verollisia tuotteita tulisi valmistaa verottomassa varastossa, ellei säädettäisi uusista menettelyistä.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Hahmotellussa mallissa veropohjaan kuuluisivat seuraavat elintarvikkeet:

Kiinteät elintarvikkeet:

- lisättyä sokeria sisältävät maitotuotteet, kuten jogurtit (0402, 0403)
- sokeri ja siirapit (1701, 1702)
- sokerivalmisteet, makeiset (1704)
- suklaa ja suklaatuotteet (1806)
- sokeria sisältävät murot, myslit yms. (1904)
- kakut, makeat keksit ja leivonnaiset (1905)
- keitetyt hillot, marmelaatit, hedelmäsoseet (2007)
- jäätelö (2105).

Juomat:

- hedelmä- ja kasvimehut (2009)
- makeutetut ja/tai maustetut vedet, virvoitusjuomat, mehukeitot (2202)
- alle 1,2 % alkoholia sisältävät juomat (2204, 2205, 2206, 2208)
- juoma-ainekset (2106).

Seuraavassa esitetään esimerkinomaisesti, miten veroluokat voitaisiin asettaa sokeripitoisuuden perusteella, jotta verotus kannustaisi vähentämään sokeria elintarvikkeissa.

Sokeripitoisuus, % Kiinteät elintarvikkeet	Esimerkkejä tuotteista
5–15	jogurtti
15–30	leivonnaiset, kakut, murot, jäätelö
30–45	salmiakki, lakritsi, hillot, useat keksit, suklaamurot, hedelmämysli, kääretorttu, täytekakku, jäätelöpuikot
45–60	suklaalevy, makeispussi, kaakaojauhe, kurkkupastillit, sokeripurukumi
60–	taloussokeri, siirapit
Juomat	
0–4	makuvedet, light-juomat
4–8	eräät mehut
8–	mehut, limonadit, marjakeitot

4.3.6.3.4 *Makeisveromalli*

Makeisveromme oli tavoitteiltaan fiskaalinen, mutta se kohdistui pääasiassa ravintoarvoltaan ja ravitsemuksen kannalta tarpeettomiin tuotteisiin, kuten makeisiin ja virvoitusjuomiin. Tästä näkökulmasta makeisvero toteutti terveellisen ravitsemuksen edistämisen tavoitetta.

Makeisveromallin tavoitteena olisi verottaa tiettyjä tuoteryhmiä (makeisia, jäätelöä ja virvoitusjuomia). Koska kyseiset tuotteet ovat selkeästi merkittävimpiä sokerin lähteitä useissa ikäryhmissä, niiden verotus edistäisi terveellistä ravitsemusta. Tässä mallissa vero rajattaisiin vähän suojaravintoaineita sisältäviin ja ravitsemusprofiililtaan heikkoihin tuotteisiin, jotka eivät ole välttämättömyshyödykkeitä.

Makeisveromallissa vero määräytyisi tuotteen kokonaispainon tai -tilavuuden perusteella eikä siinä otettaisi huomioon tuotteen sokeripitoisuutta. Tässä mallissa verotus kohdistuu raskaimmin kilohinnaltaan halpoihin tuotteisiin. Jos veropohjaan kuuluisivat myös makeat leivonnaiset ja jogurtit, kannettaisiin veroa yhtä paljon sadan gramman painoisesta makeispussista, sadan gramman painoisesta pullasta ja sadan gramman painoisesta jogurtista. Makeisveromallissa vaikutukset eivät siis kohdennu terveellisen ravitsemuksen edistämisen kannalta optimaalisesti, jos veronalaiset tuotteet ovat koostumukseltaan hyvin erilaisia. Siksi makeisveromallissa veropohja on syytä säilyttää kapeana ja tarkkarajaisena, eikä sitä ole tarkoituksenmukaista ainaakaan merkittävästi laajentaa.

Entisen makeisveron epäkohtien korjaamiseksi veropohjaa voitaisiin kuitenkin tarkentaa ja hieman laajentaa. Veropohjaa voitaisiin laajentaa suklaakekseihin ja sokeripäällysteisiin kekseihin, kuten Norjassa on tehty, ja toisaalta veron piiristä olisi mahdollista rajata pois makeuttamattomat ja maustamattomat vedet. Lisäksi verotaso on mahdollista asettaa alhaisemmaksi esimerkiksi sokerittomille tuotteille porrastamalla vero kahteen luokkaan käyttäen raja-arvona EU:n väiteasetuksessa määriteltyä sokeripitoisuutta.

Koska veron määräytymisperustetta ei muutettaisi, veromallissa säilyisi osa kritiikkiä aiheuttaneista ominaisuuksista. Kun vero määräytyy tuotteen kokonaispainon tai -tilavuuden perusteella eikä sokeripitoisuutta oteta huomioon, rajanvetoa veronalaisten ja verottomien tuotteiden välillä joudutaan tekemään, vaikka rajaa siirrettäisiin uuteen kohtaan.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Makeisveromallin aiheuttamat kustannukset elinkeinoelämälle ja myös veronkantoviranomaiselle olisivat merkittävästi pienempiä kuin muissa malleissa. Makeisveromalli on myös malleista yksinkertaisin. Veron määrittäminen painon tai tilavuuden mukaan on yksinkertaisempaa, kun ei tarvita tietoa sokeripitoisuudesta.

Veropohjaan voisivat kuulua seuraavat tuotteet:

Kiinteät elintarvikkeet:

- sokerivalmisteet, makeiset (1704)
- suklaa ja suklaatuotteet (1806)
- makeiset, jotka on makeutettu muulla kuin sokerilla (2106)
- suklaalla tai sokerimassalla kokonaan päällystetyt keksit ja vohvelit sekä osittain päällystetyt keksit tai keksit, joissa on suklaasta tai sokerimassasta tehty keskiosa/täyte, jos suklaa/sokerimassa muodostaa vähintään 50 % kokonaispainosta (1905 31 ja 1905 32)
- juoma-ainekset (2106)
- jäätelö, jäätelön valmistukseen käytetty seos (2105, 1901).

Juomat:

- hedelmä- ja kasvimehut (2009)
- makeutetut ja/tai maustetut vedet, virvoitusjuomat, mehukeitot (2202)
- alle 1,2 % alkoholia sisältävät juomat (2204, 2205, 2206, 2208).

4.3.6.4 Työryhmän loppupäätelmät

Sokeriveromallissa verotetaan kaikki elintarvikkeiden sisältämä sokeri objektiivisesti ja ilman poikkeuksia, mikä lienee mallin EU-oikeudellisen hyväksyttävyyden edellytys. Sokeriveromallissa verotuksen piiriin on otettava ravintokoostumukseltaan terveellisiä tuotteita, kuten kasviksia, marjoja ja hedelmiä, joiden verottamista työryhmä ei pidä perusteltuna. Siksi sokeriveromalli ei täytä asetettuja tavoitteita.

Yhdistelmämalli on veropohjaltaan sokeriveroa suppeampi mutta makeisveroa laajempi, ja se ottaa huomioon tuotteiden erilaiset sokeripitoisuudet. Koska yhdistelmämallin veropohjaa voidaan rajata tuotetasolla ja malli ottaa huomioon tuotteiden erilaiset sokeripitoisuudet, se täyttää parhaiten terveellisen ravitsemuksen edistämiseen tähtäävät pyrkimykset. Mallin EU-kelpoisuus on kuitenkin epävarmaa.

Kun otetaan huomioon mm. epävarmuudet verotuksen terveyttä edistävissä vaikutuksissa sekä sokeriveromallin ja yhdistelmämallin aiheuttama merkittävä hallinnollinen taakka yrityksille, malleista käyttökelpoisin on makeisveromalli. Koska se kohdistuu ravitsemuksen kannalta tarpeettomiin tuotteisiin, sen voidaan katsoa myös edistävän terveellistä ravitsemusta.

Veromallit voidaan toteuttaa valmisteverotuslain mukaisessa verotusmenettelyssä, joka kuitenkin asettaa useita velvoitteita, esimerkiksi valmistuksen luvanvaraisuuden ja valvonnan.

4.3.6.5 Arviointia

Työryhmä teki perusteellisen analyysin ja perustellusti hylkäsi sokeriveromallin. Vaikka sokerivero on ainakin oikeudellisesti erittäin ongelmallinen, jotkut kuitenkin uskovat siihen yhä. Hyvässä uskossa on esimerkiksi Terveiden ja hyvinvoinnin laitos (THL), joka on esittänyt elintarvikkeiden sokeripitoisuuteen pohjautuvaa veroa. Esitystä perustellaan terveysvaikutuksilla. THL uskoo ehdottamansa sokeriveron menevän läpi EU:ssakin, koska sen tarve perustellaan terveysyllä. THL vetoaa siihen, että Unkarissa on vastaavanlainen vero ja sen perustelut ovat terveyspohjaiset, eikä komissio ole siihen puuttunut.

Teemaa on käsitelty myös 20.3.2019 julkistetussa Palkansaajien tutkimuslaitoksen tutkimuksessa. Sitä koskevassa tiedotteessa todetaan:

”Makeisvero otettiin käyttöön makeisille ja jäätelölle vuoden 2011 alusta. Virallinen perustelu oli kerätä verotuloja, mutta poliittisessa keskustelussa selvä tavoite oli ohjata kulutusta terveellisempään suuntaan. Makeisveron nosti selvästi makeisten kuluttajahintoja, mutta se ei vaikuttanut makeisten kysyntään. Toisaalta vuonna 2014 virvoitusjuomaveron nousi sokerillisille juomille, mutta sokerittomat juomat jäivät alemmalle verotasolle. Tämä muutos alensi sokerillisten juomien kulutusta ja ohjasi kulutusta sokerittomiin juomiin. Onnistunut terveellisiin tuotteisiin ohjailu näyttääkin vaativan riittävän läheisen terveellisempien tuotteiden ryhmän olemassaolon.

Nämä tiedot selviävät tuoreesta Palkansaajien tutkimuslaitoksen raportista, jonka tekijät ovat tutkimusjohtaja Tuomas Kosonen ja Riikka Savolainen (King’s College, Lontoo). Tutkimuksessa oli käytössä S-ryhmältä saatu, useita satoja miljoonia havaintoja käsittävä aineisto, jonka avulla

voidaan verrata makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien sekä makeisverottomien tuotteiden hintoja ja kulutusta. Aineisto kuvaa kattavasti makeisten kulutusta Suomessa. Aineisto yhdistettynä käytössä oleviin makeisveron muutoksiin johtaa tieteellisesti laadukkaaseen analyysiin, joten tuloksia voi pitää melko luotettavina ja edustavina.

Tulosten mukaan vuonna 2011 käyttöön otettu makeisvero siirtyi suunnilleen täysimääräisenä kuluttajahintoihin. Veron vaikutus jäätelön hintaan oli muita makeisryhmiä suurempi ja virvoitusjuomien hintoihin muita ryhmiä pienempi. Yhteensä veron käyttöönotto vuonna 2011 ja veron korotus vuonna 2012 johtivat keskimäärin noin 10 prosenttia korkeampiin makeisten kuluttajahintoihin.

Koska makeisverolla oli selkeä vaikutus niiden kuluttajahintoihin, voisi olettaa, että myös makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien kulutus olisi muuttunut veron seurauksena. Näin ei kuitenkaan tapahtunut. Tutkimus näyttää hyvin selkeästi, että vuosien 2011 ja 2012 veromuutoksilla ei ollut vaikutusta näiden ryhmien tuotteiden kulutukseen.

Tulokset koskien vuoden 2014 veron korotusta sokerillisille juomille poikkeavat aiemmasta. Tässäkin tapauksessa sokerillisten virvoitusjuomien hinnat nousivat noin 10 prosenttia, mutta nyt myös niiden kulutus aleni selvästi. Tutkimuksen analyysi osoittaa, että tässä tapauksessa kulutus reagoi, koska kuluttajat pystyivät välttämään veron siirtymällä sokeittomiin virvoitusjuomiin, jotka ovat hyvin samankaltaisia sokerillisten virvoitusjuomien kanssa mutta joihin veronkorotus ei kohdistunut.

Tämä tutkimus on osa laajempaa kulutusverojen vaikutuksia tutkintaa kirjallisuutta. Melko yleinen tulos esimerkiksi arvonlisäverojen vaikutuksista on, että kysyntäjoukset ovat varsin pieniä eli kulutus ei reagoi herkästi verojen aiheuttamiin hintamuutoksiin. Tutkimuksemme tukee tätä havaintoa. Tässä tutkimuksessa ja aiemmassa kirjallisuudessa esitetyt tulokset puoltavat alennettujen arvonlisäverokantojen nostoa, mutta ne eivät tue laajoille tuoteryhmille asetettuja valmisteveroja, joilla pyritään ohjailemaan kulutusta terveellisempään suuntaan.”

4.4 Arvonlisäverotus

4.4.1 Neutraalisuus lähtökohtana

Verojärjestelmä ei saisi johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Verojärjestelmä on neutraali, jos se ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin.

Arvonlisäverotuksessa keskeisintä on varojen hankkiminen valtiolle verotuksella tavalla, joka on mahdollisimman neutraali.¹⁶

Veron tulisi kohdistua yhdenmukaisesti kaikkeen kulutukseen. Verokannan tulisi olla yhtenäinen. Arvonlisäverojärjestelmän teoreettisesta mallista on kuitenkin käytännössä jouduttu ja joudutaan jatkossakin tekemään poikkeuksia esimerkiksi sosiaalisista ja muista yhteiskuntapoliittisista sekä hallinnollisista syistä.

Seuraavaksi selvitetään, millaisia ovat EU-valtioissa ja muuallakin yleinen arvonlisäverokanta ja elintarvikkeiden verokannat.¹⁷

4.4.2 Elintarvikkeiden arvonlisäverokannat

4.4.2.1 EU-maat

4.4.2.1.1 Alankomaat

Alankomaiden yleinen arvonlisäverokanta oli 1960- ja 1970-lukujen vaihteessa 12 %. Sitä nostettiin vähitellen niin, että 1980-luvun lopulla se oli jo 20 %. Vuoden 1989 alussa vero taas aleni 18,5 %:ksi, ja lokakuusta 1992 vuoden 2000 loppuun se oli enää 17,5 %. Vuoden 2001 alusta syyskuuhun 2012 vero oli 19 %; sen jälkeen yleiseksi verokannaksi tuli 21 %.

Elintarvikkeiden alennettu verokanta oli vuoteen 1983 asti 4 %. Vuosina 1984 ja 1985 se oli 5 %, vuodesta 1986 vuoteen 2018 se oli 6 % ja vuodesta 2019 alkaen se on 9 %. Tämän verokannan piiriin kuuluvat myös mineraalivedet, virvoitusjuomat ja hedelmämehut. Samaa veroa sovelletaan myös ravintoloihin ja take away -myyntiin. Viina, viini ja olut ovat yleisen 21 %:n arvonlisäverokannan piirissä myös ravintoloissa.

¹⁶ Esim. *Leila Juanto – Anu Punavaara – Petri Saukko* Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus (2018).

¹⁷ Ks. esim. European Commission, VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st July 2018.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

4.4.2.1.2 *Belgia*

Belgian yleinen arvonlisäverokanta vaihteli 1970-luvun alusta 1990-luvun puoliväliin 16 %:sta 20,5 %:iin. Vuoden 1996 alusta se ollut 21 %. Elintarvikkeisiin sovelletaan Belgiassa yleensä alennettua 6 %:n verokantaa. Sen piiriin kuuluvat:

- elävät eläimet (esim. naudat, siat, lampaat, vuohet, jotkin hevoset, siipikarja)
- liha ja muut eläimenosat
- kalat, äyriäiset ja nilviäiset, lukuun ottamatta kaviaaria ja kaviaaria korvaavia aineita, piikkihummereita, hummereita, rapuja ja ostereita, sekä valmisteita ja valmiita aterioita, jotka sisältävät hummereita, rapuja ja ostereita
- maito ja maitotuotteet; munat; hunaja
- syötävät vihannekset, kasvit, juuret ja mukulat
- syötävät hedelmät; sitrushedelmien tai melonien kuori
- kasvituotteet (esim. viljat, siemenet)
- mallas; tärkkelykset
- rasvat ja öljyt (eläin- tai kasvirasvat ja -öljyt sekä valmistetut syötävät rasvat, paitsi margariini)
- muut elintarvikkeet (esim. kahvi, tee, mausteet, sokerit, suklaa; lukuun ottamatta olutta, jonka alkoholipitoisuus on suurempi kuin 0,5 %, tai muu juoma, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 %; 6 %:lla verotetaan myös mineraalivettä, virvoitusjuomia ja hedelmämehuja)
- 6 %:n veroa sovelletaan myös take away -myyntiin.

Margariinia verotetaan 12 %:n verokannalla. Kaviaariin, hummereihin, rapuihin ja ostereihin sovelletaan yleistä 21 %:n verokantaa, jonka piirissä ovat myös viina, viini ja olut.

Ravintolapalvelujen verokanta on 12 % lukuun ottamatta juomien tarjoilua, johon sovelletaan 21 %:n veroa.

4.4.2.1.3 *Bulgaria*

Bulgarian yleinen arvonlisäverokanta vaihteli 1990-luvun puolivälissä 18 %:sta 22 %:iin. Vuoden 1999 alusta se on ollut 20 %. Bulgariassa yleistä verokantaa sovelletaan myös kaikkiin elintarvikkeisiin ja ravintolapalveluihin.

4.4.2.1.4 Espanja

Espanjan yleinen arvonlisäverokanta nousi 1980-luvun lopusta 2010-luvun alkuun 12 %:sta 18 %:iin. Syyskuusta 2012 alkaen se on ollut 21 %.

Peruselintarvikkeisiin (mm. leipä, jauhot, maito, juusto, munat, hedelmät, pähkinät, vihannekset, juurekset) sovelletaan superalennettua 4 %:n verokantaa. Muut elintarvikkeet ovat yleensä alennettun 10 %:n veron piirissä (mm. suklaa, jogurtti, lihapasteija, pullovesi, virvoitusjuoma, hedelmämehu, kahvi, tee). Viinan, viinin ja oluen vero on kaupoissa 21 %. Ravintolapalvelujen, myös alkoholin anniskelun, vero on 10 %, joka on myös hotellimajoituksen veroprosentti.

4.4.2.1.5 Irlanti

Irlannin yleinen arvonlisäverokanta vaihteli 1970-luvun puolivälistä vuoden 2011 loppuun 19,5 %:sta jopa 35 %:iin. 1980-luvun lopulla se oli 25 %, ja vuoden 2012 alusta se on ollut 23 %.

Elintarvikkeiden arvonlisäverotus on Irlannissa verokantojen osalta poikkeuksellisen monimutkainen. Käytössä ovat nimittäin 0 %:n vero, 9 %:n vero, 13,5 %:n vero ja yleisen verokannan mukainen 23 %:n vero. Veroprosenttiin vaikuttaa paitsi ruuan ja juoman laji myös se, mistä ja miten myynti tapahtuu.¹⁸

Vähittäis- ja tukkukaupassa useimpiin elintarvikkeisiin sovelletaan 0 %:n verokantaa. Tähän ryhmään kuuluvat mm. leipä, voi, juusto, vilja, mausteet, jauhot, hedelmät, yrtit, liha, maito, pasta, kastikkeet, keitot, sokeri ja vihannekset (tuoreena tai pakasteena). Kakut ja keksit ovat yleensä 13,5 %:n veron piirissä. Suklaakekseihin sovelletaan kuitenkin yleistä 23 %:n verokantaa, joka koskee myös suklaita, makeisia ja jäätelöä. 0 %:n vero koskee myös kahvia ja teetä, jos nämä eivät ole juotavassa muodossa. Kuumaan kahviin ja teeheen sen sijaan sovelletaan 9 %:n verokantaa. Kylmät voileivät ovat 0 %:n veron piirissä, kun taas kuumat voileivät verotetaan 9 %:lla. Take awaysin vero on muutenkin kylmissä ruuissa 0 % ja kuumissa ruuissa 9 %. Alkoholi, pulloitetut juomat, virvoitusjuomat, urheilujuomat, vihannesmehut ja hedelmämehut ovat yleisen 23 %:n veron piirissä.

¹⁸ Ks. tarkemmin Irish Tax and Customs, VAT on Food and Drink (2018).

Myös *hotelleissa ja ravintoloissa* sovelletaan yleensä 9 %:n verokantaa, mutta alkoholi, pullotetut juomat, virvoitusjuomat, urheilujuomat ja vihannesmehut ovat niissäkin yleisen 23 %:n veron piirissä. Hedelmämehu sen sijaan verotetaan 9 %:lla, jos se nautitaan aterian kanssa; muuten senkin vero on 23 %. Jos kakku tai keksi nautitaan aterian taikka kahvin tai teen kanssa, senkin vero on 9 %, muulloin 13,5 %. 23 %:n veron piiriin kuuluvat suklaat, jäätelöt ja muut makeiset verotetaan nekin 9 %:n verokannalla, jos ne nautitaan aterian yhteydessä.

4.4.2.1.6 Italia

Italian yleinen arvonlisäverokanta oli 1970-luvun alkupuolella 12 %. Siitä se nousi niin, että vuonna 2011 se oli jo 21 %. Lokakuun alusta 2013 alkaen vero on ollut 22 %. Sitä on suunniteltu nostettavaksi vähitellen 25 %:ksi, mutta vielä tämä ei ole toteutunut.

Viinan, viinin, oluen, kivennäisveden, virvoitusjuoman ja hedelmämehun arvonlisävero on yleisen verokannan mukainen 22 %.

Elintarvikkeille on Italiassa kolme alennettua verokantaa. Maitoa, kasviksia, hedelmiä ja leipää verotetaan 4 %:n verokannalla, tiettyjä yrtejä (basilika, oregano, salvia) 5 %:n verokannalla ja mm. lihaa 10 %:n verokannalla.

Myös ravintoloissa ja hotelleissa vero on 10 %, jota sovelletaan myös hotelliaamiaiseen.

4.4.2.1.7 Itävalta

Itävallan yleinen arvonlisäverokanta oli vuoden 1973 alusta vuoden 1975 loppuun 16 %, vuodesta 1976 vuoteen 1983 se oli 18 %. Vuoden 1984 alusta vero on ollut 20 %. Elintarvikkeita (myös take away -ostoja) koskee alennettu 10 %:n verokanta. Myös ravintolapalvelujen verokanta on 10 %, samoin 1.11.2018 lukien myös hotellimajoituksen.

Mineraaliveden, virvoitusjuomien ja hedelmämeहुjen sekä viinan, viinin ja oluen vero on yleisen verokannan mukainen 20 %. Maatilalta tapahtuvasta tilaviinin myynnistä suoritetaan kuitenkin veroa 13 % verokannan mukaan (siirtymäkauden ns. parking rate)

4.4.2.1.8 Kreikka

Kreikan yleinen arvonlisäverokanta 1980-luvun lopulta toukokuun loppuun 2016 vaihteli 16 %:sta 23 %:iin. Kesäkuun 2016 alusta se on 24 %.

Elintarvikkeisiin sovelletaan joko yleistä 24 %:n verokantaa tai alennettua 13 %:n verokantaa. Alennetun 13 %:n verokannan piirissä ovat esimerkiksi leipä ja juusto, kun taas yleinen verokanta 24 % kohdistuu mm. limonadiin ja hedelmämehuihin sekä viinaan, viiniin ja olueen. Myös ravintoloiden ja kahviloiden verokanta on sekä ruokien että juomien osalta 24 %. Hotelliyöpymisten arvonlisävero on 13 %.

4.4.2.1.9 Kroatia

Kroatian yleinen arvonlisäverokanta oli 1990-luvun lopulla 22 %, josta se nousi 23 %:iin vuonna 2009. Maaliskuun 2012 alusta vero on ollut 25 %.

Osaan elintarvikkeista sovelletaan alennettua 5 %:n verokantaa. Tähän ryhmään kuuluvat kaikenlaiset leivät ja maitotyypit (lehmästä, lampaasta, vuohesta) nestemäisessä olomuodossa, tuoreet, pastöroidut, homogenoidut, tiivistetyt ja muut maitotuotteet (myös juusto); eivät kuitenkaan hapanmaito, jogurtti, kefiiri ja suklaamaito.

Tietyille elintarvikkeille on 13 %:n alennettu verokanta. Siihen kuuluvat kasvi- tai eläinperäiset syötävät öljyt ja rasvat, vauvanruoat ja imeväisille ja pikkulapsille tarkoitettut jalostetut viljapohjaiset elintarvikkeet.

Yleisen 25 %:n verokannan piiriin kuuluu valkoinen sokeri. Myös kivennäisvesi, virvoitusjuomat, hedelmämehu, alkoholijuomat, hedelmät ja jäätelö verotetaan 25 %:n verokannalla.

Hotellien majoituspalvelut verotetaan 13 %:n mukaan, ja se koskee myös hotelliaamiaista.

4.4.2.1.10 Kypros

Kyproksen yleinen arvonlisäverokanta oli 1990-alussa vain 5 %. 2000-luvun alussa se oli jo 10 % ja 2010-luvun alussa 15 %. Tammi-kuun puolivälistä 2014 se on ollut 19 %.

Tiettyjen elintarvikkeiden verokanta on 5 %. Se koskee myös mineraalivettä, virvoitusjuomia ja hedelmämehua. Myös take away on tuon verokannan piirissä lukuun ottamatta virvoitusjuomia ja alko-

holia. Viinan, viinien ja oluen arvonnäisävero on yleisen verokannan mukainen 19 %. Hotellien ja ravintoloiden verokanta on 9 %.

4.4.2.1.11 Latvia

Latvian yleinen arvonnäisäverokanta 1990-luvun puolivälistä vuoteen 2008 oli 18 %. Vuosina 2009 ja 2010 se oli 21 %, vuoden 2011 alussa se nousi 22 %:iin. Heinäkuun 2012 alusta alkaen se on ollut jälleen 21 %.

Vauvojen ruuat ovat olleet ja ovat yhä Latviassa 12 %:n arvonnäisäveron piirissä. Vuoden 2018 alusta on säädetty 5 %:n verolle Latvialle tyypilliset tuoreet hedelmät, marjat ja vihannekset. Alennettu vero ei koske esimerkiksi banaaneja. Esillä on ollut myös ehdotus, että 12 %:n veron piiriin säädettäisiin leipä, tuore liha, kala, maito ja voi. Esitys ei ole kuitenkaan menestynyt, joten myös näihin tuotteisiin sovelletaan yhä yleistä 21 %:n arvonnäisäveroa.

4.4.2.1.12 Liettua

Liettuan yleinen arvonnäisäverokanta oli 1990-luvun puolivälistä vuoden 2008 loppuun 18 %, ja vuoden 2009 alussa nousi 19 %:iin. Syyskuun 2009 alusta vero on ollut 21 %. Tämä koskee myös kaikkia elintarvikkeita ja ravintolapalveluja mukaan lukien juomat.

4.4.2.1.13 Luxemburg

Luxemburgin yleinen arvonnäisäverokanta oli 8 % vuonna 1970. Vuodesta 1971 heinäkuun alkuun 1983 se oli 10 %, jonka jälkeen se oli 12 % vuoden 1991 loppuun asti. Vuoden 1992 alusta vuoden 2014 loppuun se oli 15 %, ja vuoden 2015 alusta se on ollut 17 %.

Alennetun 3 %:n veron piiriin kuuluvat elintarvikkeet ihmisille ja eläimille; elävät eläimet, siemenet, kasvit ja ainesosat, jotka on yleensä tarkoitettu käytettäväksi elintarvikkeiden valmistuksessa; sekä tuotteet, joita tavallisesti käytetään elintarvikkeiden täydentämiseen tai elintarvikkeiden korvaamiseen. Samoin alkoholittomat juomat (kivennäisvesi, limonadi, hedelmämehu, tee) verotetaan 3 %:n verokannalla. Myös hotellien ja ravintoloiden verokanta on 3 % (paitsi alkoholijuomien osalta, joihin sovelletaan yleistä 17 %:n verokantaa). Myös take away on 3 %:n verokannan piirissä. Viinaa ja olutta verotetaan yleisellä 17 %:n arvonnäisäverokannalla. Tuoreista rypäleistä

tehdyt viinit, joissa on alkoholia enintään 13 %, verotetaan kuitenkin 14 %:n verokannalla (siirtymäkauden ns. parking rate).

4.4.2.1.14 *Malta*

Maltaan yleinen arvonlisäverokanta oli 1990-luvun puolivälistä 15 % vuoteen 2003, josta lähtien se on ollut 18 %.

Osaan ihmisravinnoksi tarkoitetuista elintarvikkeista sovelletaan 0 %:n verokantaa.¹⁹ Nollavero ei kuitenkaan koske valmiita aterioita eikä tiettyjä pitkälle jalostettuja tuotteita, kuten jäätelöä, suklaata²⁰ ja valmistettuja juomia.

Tiettyihin makeisiin sovelletaan 5 %:n verokantaa. Tällaisia tuotteita ovat esimerkiksi vähintään 350 gramman jäätelöpakkaukset.

Yleisen 18 %:n verokannan piiriin kuuluvat mm. viina, viini, olut, kivennäisvesi, virvoitusjuoma ja hedelmämehu. Myös ravintolapalvelujen vero on 18 %. Hotellimajoituksen vero on 7 %.

4.4.2.1.15 *Portugali*

Portugalin yleinen arvonlisäverokanta vaihteli 1980-luvun puolivälistä kesäkuuhun 2002 saakka 16 %:sta 17 %:iin. Kesäkuusta 2002 kesäkuun loppuun 2005 vero oli 19 %. Sen jälkeen vero vaihteli 21 %:sta 20 %:iin, mutta vuoden 2011 alusta se on ollut 23 %.

Elintarvikkeet (mm. maitotuotteet, hedelmät, vihannekset ja hedelmämehut) kuuluvat yleensä alennettuun 6 %:n verokantaan. Toinen alennettu verokanta on 13 %, ja siihen kuuluvat mm. säilykkeet (lukuun ottamatta ostereita), pöytäviinit ja kivennäisvesi.

Viina, olut ja virvoitusjuoma verotetaan yleisellä 23 %:n verokannalla. Ravintoloiden ja kahviloiden antimien vero on yleensä 13 %, mutta alkoholijuomien, virvoitusjuomien, mehujen, nektarien ja pulloitetun veden osalta se on yleinen 23 %. Hotellimajoituksen verokanta on 6 %.

¹⁹ Esim. saamassani makkaraostoksen kuitissa vero on merkitty 0 %:ksi.

²⁰ Saamassani kuitissa suklaiden arvonlisävero on kuitenkin merkitty 0 %:ksi, mutta ehkä verokanta riippuu suklaatuotteen tarkemmasta laadusta.

4.4.2.1.16 Puola

Puolassa yleinen arvonlisäverokanta oli heinäkuusta 1993 aina vuoden 2010 loppuun 22 %. Vuoden 2011 alusta se on ollut 23 %.

Elintarvikkeille on kaksi alennettua verokantaa. Alennettuun 5 %:n verokantaan kuuluvat mm. leipä (myös kinkkukolmioleipä), liha (mm. kinkkuviipaleet), tietyt tuoreet hedelmät (mm. viinirypäleet) ja vihannekset (mm. paprika), meijerituotteet (mm. maito, jogurtti) sekä sellaiset hedelmämehut, joissa hedelmän osuus on vähintään 20 %.

Alennettuun 8 %:n verokantaan kuuluvat mm. sitrushedelmät, tietyt pähkinät, säilötyt hedelmät, hedelmävalmisteet, kuivatut vihannekset ja tietyt leivonnaiset. Samaa 8 %:n verokantaa sovelletaan myös voileipien, pitsojen ja burgereiden take away -myyntiin. Alennetulla 8 %:n verokannalla verotetaan myös ravintolapalvelut, mutta alkoholin, kivennäisveden, teen, kahvin ja hiilihapollisten juomien tarjoiluun sovelletaan yleistä 23 %:n verokantaa. Hotellimajoituksen arvonlisäverokanta on 8 %, ja sitä sovelletaan myös hotelliaamiaiseen.

Yleisellä 23 %:n verokannalla verotetaan mm. suklaa ja muut makeiset, keksit, mineraalivesi, virvoitusjuomat ja alkoholijuomat. Yleisen verokannan piiriin kuuluu myös kahvin, teen, kivennäisveden ja hiilihapoisten juomien take away -myynti.

4.4.2.1.17 Ranska

Ranskan yleinen arvonlisäverokanta 1980-luvun loppupuolelta vuoden 2013 loppuun vaihteli 18,6 %:sta 20,6 %:iin. Vuoden 2014 alusta se on ollut 20 %.

Ruokia ja juomia verotetaan yleensä alennetulla 5,5 %:n verokannalla. Yleisen 20 %:n verokannan piiriin kuuluvat kuitenkin makeiset, suklaat (tietyin poikkeuksin), margariinit ja kasvisrasvat, kaviaari, viina, viini ja olut.

Kivennäisvesi, limonadi ja hedelmämehut verotetaan 5,5 %:lla, jos ne myydään pakkauksissa; jos ne myydään välittömästi kulutettavaksi, vero on 10 %. Ravintoloiden verokanta on yleensä 10 % (samoin take away), mutta alkoholijuomien osalta se on 20 %. Opetusruokaloiden

arvonlisävero on 5,5 %. Hotellimajoituksen arvonlisävero on 10 % ja samaa verokantaa sovelletaan myös hotelliaamiaiseen.

Karjan myynnissä arvonlisävero on tietyin edellytyksin vain 2,1 %.

4.4.2.1.18 Romania

1990-luvun puolivälissä Romanian yleinen arvonlisäverokanta oli 18 %. Helmikuusta 1998 vuoden 1999 loppuun se oli 22 %, vuoden 2000 alusta kesäkuuhun 2010 se oli 19 %. Heinäkuusta 2010 vuoden 2015 loppuun se nostettiin 24 %:ksi. Vuonna 2016 vero oli 20 %, ja vuoden 2017 alusta se on ollut enää 19 %.

Elintarvikkeiden alennettu verokanta on 9 %, ja sen soveltamisala on hyvin laaja. Siihen kuuluvat lähes kaikki elintarvikkeet, mm. hedelmät, vihannekset, sipulit, mausteet, maitotuotteet, suklaa, pulla, mineraalivedet, virvoitusjuomat ja mehut sekä hanaolut. Myös ravintoloiden verokanta on 9 %. Yleisen 19 %:n arvonlisäveron piirissä ovat viina, viinit ja muut oluet kuin hanaolut. Hotellimajoituksen 9 %:n verokannan piiriin kuuluvat myös alkoholijuomat, jos kysymyksessä on puolihoidto tai täysihoidto.

4.4.2.1.19 Ruotsi

Ruotsissa yleinen arvonlisäverokanta on ollut 1990-luvun alusta asti 25 %, ja sellainen se on yhä. Ruotsissa elintarvikkeet ovat alennetun 12 %:n veron piirissä, ja tämä koskee myös mineraalivettä, virvoitusjuomia ja hedelmämehua. Myös hotelli- ja ravintolapalvelujen vero on 12 %. Viinaan, viiniin ja olueen sovelletaan yleistä 25 %:n verokantaa.

4.4.2.1.20 Saksa

Saksan yleinen arvonlisäverokanta nousi 1960-luvun lopusta vuoden 2006 loppuun 10 %:sta 16 %:iin. Vuoden 2007 alusta se on ollut 19 %.

Elintarvikkeilla on alennettu 7 %:n verokanta. Sen piiriin kuuluvat esimerkiksi perunat, jauhot, mausteet, vihannekset, hedelmät, tee, kahvipavut ja -jauhe, pähkinät, maito, liha, kalat, sokeri, voi, juusto, tryffelit, raejuusto, munat (ei kuitenkaan munanöljy ja keitetyt munat) sekä hunaja. Jos kaakaota, cappuccinoa, teetä tai kahvia ostetaan automaattista, alennettu verokanta ei sovellu.

Vihannesten ja hedelmien verokanta riippuu siitä, miten ne on käsitelty. Jos ne ostetaan tuoreena supermarketista, niitä verotetaan alennetulla veroprosentilla. Tämä pätee myös hilloihin. Tavallisista porkkana-, appelsiini- tai omenamehuista maksetaan 19 %:n vero. 19 %:n vero kannetaan maitoon sekoitetusta juomista, jos maidon tai maitotuotteen osuus lopputuotteessa on alle 75%.

19 %:n arvonlisävero peritään myös esimerkiksi kivennäisvedestä, alkoholijuomista ja ns. ylellisyystuotteista, kuten ostereista, ravuista, etanoista, hummereista ja kaviaarista.

Toisin kuin kivennäisvettä, tavallista juomavettä verotetaan 7 %:n verokannalla.

Alennettua veroa sovelletaan yleensä myös jalostettuihin elintarvikkeisiin, kuten leivonnaisiin, viljatuotteisiin ja valmiisiin tuotteisiin. Asia on kuitenkin mutkikkaampi sellaisissa elintarvikkeissa, joita ei kuluteta ravintolassa vaan jotka otetaan mukaan. Jos esimerkiksi hampurilainen tai pizza viedään muualla, vero on 7 %. Jos taas ruoka syödään paikan päällä pizzeriassa, kahvilassa tai ruokalassa, verokanta on 19 %, koska tällöin kysymys on palvelusta. Valmiista kahvista vero on 19 %, vaikka kahvi juotaisiin vasta ulkona. Hotellimajoituksen vero Saksassa on 7 %, mutta hotelliaamiaisen 19 %.

4.4.2.1.21 Slovakia

Slovakian yleinen arvonlisäverokanta oli vuoden 1993 alussa 23 %. Elokuusta 1993 vuoden 1995 loppuun se oli 25 %. Vuoden 1996 alusta vuoden 2002 loppuun se oli taas 23 %. Vuonna 2003 vero oli 20 %, ja vuodesta 2004 vuoteen 2010 se oli 19 %. Vuoden 2011 alusta Slovakian yleinen arvonlisävero on ollut 20 %.

Tiettyjä peruselintarvikkeita varten on vuodesta 2016 alkaen ollut alennettu 10 %:n verokanta. Alennetun veron piirissä ovat tuoreet lihat ja kalat, maito, voi ja leipä. Tällä on haluttu tukea paikallisia tuottajia ja kotimaisia tuotteita. Esimerkiksi hedelmät ja vihannekset eivät ole alennetun verokannan piirissä. Alkoholijuomien lisäksi mm. mineraaliveteen, virvoitusjuomaan ja hedelmämehuun sovelletaan yleistä 20 %:n verokantaa, ja myös ravintolapalvelut verotetaan 20 %:lla.

Vuoden 2019 alusta hotellien arvonlisävero alennettiin 10 %:iin, ja tuota alennettua verokantaa sovelletaan myös hotelliaamiaiseen.

4.4.2.1.22 *Slovenia*

Slovenian yleinen arvonlisäverokanta oli heinäkuusta 1999 vuoden 2001 loppuun 19 %, vuoden 2002 alusta kesäkuuhun 2013 se oli 20 %. Heinäkuusta 2013 alkaen se on ollut 22 %.

Elintarvikkeisiin sovelletaan alennettua 9,5 %:n verokantaa. Se koskee myös kivennäisvettä, virvoitusjuomia ja hedelmämehua, mutta ei alkoholijuomia. 9,5 %:n verokantaa sovelletaan myös hotellitoimintaan aamiaisineen. Sama veroprosentti on ravintolaruussa, mutta ravintolajuomiin sovelletaan yleistä 22 %:n veroa, vaikka kysymyksessä olisi alkoholiton tuote.

4.4.2.1.23 *Suomi*

1990-luvun puolivälistä kesäkuuhun 2010 Suomen yleinen arvonlisäverokanta oli 22 %, ja heinäkuusta 2010 vuoden 2012 loppuun se oli 23 %. Vuoden 2013 alusta Suomen yleinen arvonlisäverokanta on ollut 24 %.

Elintarvikkeisiin sovelletaan alennettua verokantaa, joka on ollut vuodesta 2013 lukien 14 %. Se koskee myös mineraalivettä, virvoitusjuomia ja hedelmämehuja. Ravintolapalvelujen vero on niin ikään 14 %, jota sovelletaan myös hotelliaamiaisen hintaan (majoituksen osalta vero on vain 10 %). Alkoholijuomiin sovelletaan yleistä 24 %:n veroa.

4.4.2.1.24 *Tanska*

Tanskan yleinen arvonlisäverokanta nousi 1970-luvun alusta 1990-luvun alkuun 15 %:sta 22 %:iin. Vuoden 1992 alusta se on ollut 25 %. Tätä yleistä verokantaa sovelletaan myös kaikkiin elintarvikkeisiin ja ravintolatarjoiluun, samoin hotellipalveluihin.

4.4.2.1.25 *Tšekki*

Tšekin yleinen arvonlisäverokanta vaihteli vuoden 1993 alusta vuoden 2012 loppuun 23 %:sta 20 %:iin. Vuoden 2013 alusta se on ollut 21 %.

Tiettyihin vauvanruokiin ja gluteenittomiin ruokiin sovelletaan alennettua 10 %:n verokantaa. Muiden elintarvikkeiden vero on yleensä 15 %, ja se koskee myös kivennäisvettä, virvoitusjuomaa ja hedelmämehuja. Tällä 15 %:n verolla verotetaan mm. juustoa,

jugurttia, maitoa, pullaa, hedelmiä, pitsaa, keksejä ja jäätelöä. Sama alennettu verokanta koskee myös ravintolassa valmistettua ruokaa, mukaan lukien take away -myynti. Hotellien arvonlisävero on niin ikään 15 %, ja sitä sovelletaan myös hotelliaamiaiseen.

Viinan, viinin ja oluen arvonlisävero on yleisen verokannan mukainen 21 %.

4.4.2.1.26 Unkari

Unkarissa yleinen arvonlisäverokanta oli 1980-luvun lopusta vuoteen 2005 asti 25 %. Vuodesta 2006 kesäkuuhun 2009 se oli 20 %. Heinäkuun alusta 2009 vuoden 2011 loppuun vero oli jälleen 25 %. Vuoden 2012 alusta vero on 27 %.

Alennettua 5 %:n verokantaa sovelletaan tiettyihin peruselintarvikkeisiin. Näitä ovat mm. elävät siat, sianruhot, elävät naudat, lampaat ja vuohet sekä näiden ruhot ja liha; sianliha, siipikarjan liha, tuoreet munat, tuore maito; kalat, kalan osat ja mäti.

Unkarissa on myös 18 %:n verokanta. Siihen kuuluvat maito (lukuun ottamatta tuoretta maitoa ja äidinmaitoa), maitotuotteet, maustettu maito ja vilja, jauhot, tärkkelys ja maitoa sisältävät tuotteet.

Viinan, viinin, oluen, kivennäisveden, virvoitusjuoman ja hedelmärehun arvonlisävero on yleisen verokannan mukainen 27 %.

Ravintolaruuan vero on 5 % mutta juomien vero yleensä 27 %. Take away -myynnin vero on joko 18 tai 27 %.

Hotellimajoituksen vero on 18 %, ja se koskee myös hotelliaamiaista.

4.4.2.1.27 Viro

Viron yleinen arvonlisäverokanta oli vuosina 1991 ja 1992 vain 10 %. Vuodesta 1993 kesäkuun 2009 loppuun se oli 18 %, minkä jälkeen se on ollut 20 %. Sitä sovelletaan myös elintarvikkeisiin ja ravintolapalveluihin, kuitenkin niin, että hotelliaamiaisen vero on 9 % (kuten majoituksenkin).

4.4.2.1.28 Yhdistynyt kuningaskunta

Yhdistyneen kuningaskunnan on tarkoitus erota EU:sta, mutta tässä sitä käsitellään vielä EU-maiden joukossa. Yhdistyneen kuningaskunnan yleinen arvonlisäverokanta on 20 %²¹ ja alennettu verokanta tavallisesti 5 %. Erikoista on mm. se, että moniin elintarvikkeisiin sovelletaan 0 %:n veroa; tämä muistuttaa Irlannin arvonlisäverojärjestelmää.

Kuten tämän kirjan *liitteessä* olevista virallissohjeista ilmenee, Yhdistyneessä kuningaskunnassa elintarvikkeiden arvonlisäverojärjestelmä on poikkeuksellisen monimutkainen. Yksinkertaista verotusta ihailevalle se on kauhistus, eriytetystä elintarvikeverotuksesta haaveilevalle taas se voi olla rohkaiseva esimerkki siitä, miten monimutkaisessa järjestelmässä on aivan mahdollista elää.

4.4.2.2 EU:n ulkopuolisten valtioiden verokannoista

Vuonna 2018 Islannissa yleinen arvonlisäverokanta oli 24 % ja alempi verokanta 11 %. Norjan yleinen verokanta oli 25 % ja alemmat verokannat olivat 10 %, 11,11 % ja 15 %. Sveitsin yleinen verokanta oli 7,7 % ja alemmat verokannat olivat 2,5 % ja 3,7 %. Venäjän yleinen verokanta oli 18 % ja alempi verokanta 10 %. Australiassa yleinen arvonlisäverokanta oli 10 % ja Japanissa 8 %.²² Intiassa verokanta oli yleensä 12 % tai 18 %, mutta lisäksi oli käytössä 5 %:n ja 3 %:n verokannat. Kiinassa yleinen verokanta oli 17 %, mutta käytössä olivat myös 6 %:n, 11 %:n ja 13 %:n verokannat. Kaikissa maissa oli myös 0-verokannan tuotteita.

²¹ Yleinen arvonlisäverokanta Yhdistyneessä kuningaskunnassa oli 1970-luvun alussa 10 % ja saman vuosikymmenen puolivälissä vain 8 %. Kesäkuusta 1979 vuoteen 1991 vero oli 15 %. Sitten vero oli marraskuuhun 2008 asti 17,5 %. Joulukuusta 2008 vuoden 2009 loppuun vero oli 15 %. Vuonna 2010 vero oli jälleen 17,5 %. Tammikuusta 2011 lähtien vero on ollut 20 %.

²² Vuonna 1997 Japanin arvonlisäverokanta nostettiin 3 %:sta 5 %:iin, vuonna 2014 se korotettiin 8 %:iin. Vuonna 2019 se on tarkoitus nostaa 10 %:iin, koska Japanin julkinen talous on pahoin velkaantunut ja väestö erittäin ikääntynyttä.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

USA:ssa osavaltioiden ja paikallistason yleiset kulutusverot (sales taxes) ovat vuonna 2019 seuraavat (Tax Foundation Fiscal Fact):

	Osavaltio- vero %	Paikallisvero keskimäärin %	Yhteensä %	Paikallisvero enintään %
Alabama	4,00	5,14	9,14	7,00
Alaska	0,00	1,43	1,43	7,50
Arizona	5,60	2,77	8,37	5,60
Arkansas	6,50	2,93	9,43	5,125
California	7,25	1,31	8,56	2,50
Colorado	2,90	4,73	7,63	8,30
Connecticut	6,35	0,00	6,35	0,00
Delaware	–	0,00	0,00	0,00
Florida	6,00	1,05	7,05	2,50
Georgia	4,00	3,29	7,29	5,00
Hawaii	4,00	0,41	4,41	0,50
Idaho	6,00	0,03	6,03	3,00
Illinois	6,25	2,49	8,74	4,750
Indiana	7,00	0,00	7,00	0,00
Iowa	6,00	0,82	6,82	1,00
Kansas	6,50	2,17	8,67	4,00
Kentucky	6,00	0,00	6,00	0,00
Louisiana	4,45	5,00	9,45	7,00
Maine	5,50	0,00	5,50	0,00
Maryland	6,00	0,00	6,00	0,00
Massachusetts	6,25	0,00	6,25	0,00
Michigan	6,00	0,00	6,00	0,00
Minnesota	6,88	0,55	7,43	2,00
Mississippi	7,00	0,07	7,07	1,00
Missouri	4,23	3,90	8,13	5,454
Montana	–	0,00	0,00	0,00

→

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

	Osavaltio- vero %	Paikallisvero keskimäärin %	Yhteensä %	Paikallisvero enintään %
Nebraska	5,50	1,35	6,85	2,00
Nevada	6,85	1,29	8,14	1,415
New Hampshire	–	0,00	0,00	0,00
New Jersey	6,63	-0,03	6,60	3,313
New Mexico	5,13	2,69	7,82	4,125
New York	4,00	4,49	8,49	4,875
North Carolina	4,75	2,22	6,97	2,75
North Dakota	5,00	1,85	6,85	3,50
Ohio	5,75	1,42	7,12	2,25
Oklahoma	4,50	4,42	8,92	6,50
Oregon	–	0,00	0,00	0,00
Pennsylvania	6,00	0,34	6,34	2,00
Rhode Island	7,00	0,00	7,00	0,00
South Carolina	6,00	1,43	7,43	3,00
South Dakota	4,50	1,90	6,40	4,50
Tennessee	7,00	2,47	9,47	2,750
Texas	6,25	1,94	8,19	2,00
Utah	5,95	0,99	6,94	2,750
Vermont	6,00	0,18	6,18	1,00
Virginia	5,30	0,35	5,65	0,70
Washington	6,50	2,67	9,17	3,90
West Virginia	6,00	0,39	6,39	1,00
Wisconsin	5,00	0,44	5,44	1,75
Wyoming	4,00	1,36	5,36	2,00
District of Columbia	6,00	0,00	6,00	0,00

4.4.2.3 Lasku- ja kuittimerkinnät EU-valtioissa

Arvonlisäverodirektiivin 217–240 artiklat koskevat laskuja. Laskutukseen sovelletaan yleensä sen jäsenvaltion säännöksiä, jossa tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi (ks. tarkemmin art. 219a). Lasku on direktiivin mukaan laadittava verovelvollisen *toiselle verovelvolliselle* tai *sellaiselle oikeushenkilölle*, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista (ks. tarkemmin art. 220). Jäsenvaltiot voivat velvoittaa verovelvolliset laatimaan laskun muistakin tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista (ks. art. 221). Laskussa on direktiivin 226 artiklan mukaan oltava

- laskun laatimispäivä
- juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä
- arvonlisäverotunniste
- verovelvollisen ja hankkijan nimi ja osoite
- tavaroiden määrä ja laatu tai palveluiden laajuus ja laatu
- päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu
- kunkin verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste ja yksikköhinta ilman veroa
- sovellettava arvonlisäverokanta
- maksettava arvonlisäveron määrä
- jos kyseessä on vapautus, viittaus vapautussäännökseen.

Jäsenvaltioiden on sallittava, että verovelvolliset laativat yksinkertaistetun laskun, kun laskun määrä on enintään 100 euroa (ks. art. 220a). Jäsenvaltiot voivat säätää yksinkertaistetun laskun riittäväksi myös, kun laskun määrä on yli 100 euroa mutta enintään 400 euroa (art. 238). Yksinkertaistetuissa laskuissa on direktiivin mukaan oltava ainakin seuraavat tiedot (art. 236b):

- laatimispäivä
- tavarat luovuttavan tai palvelut suorittavan verovelvollisen tunnistetiedot
- luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen tunnistetiedot
- maksettava arvonlisäveron määrä tai tiedot, joiden perusteella se voidaan laskea.

Arvonlisäverolain 22 luku, joka perustuu arvonlisäverodirektiiviin, käsittelee laskuja ja muita tositteita. Myyjän on AVL 209b §:n mukaan annettava ostajalle lasku verollisesta tavarahan tai palvelun myynnistä sekä tietyistä laissa mainituista verottomista myynneistä, jos ostajana on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Lasku on annettava myös ostajan ollessa yksityishenkilö, jos kysymys on AVL 63a §:ssä tarkoitettusta kaukomyynnistä tai 72b.4 §:ssä tarkoitettusta uusien kuljetusvälineiden yhteisömyynnistä.

Laskussa on AVL 209e §:n mukaan oltava seuraavat tiedot:

- 1) laskun antamispäivä;
- 2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä;
- 3) arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavarat tai palvelut;
- 4) ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostossa, jos hän on ostosta verovelvollinen tai jos kyse on 72a §:ssä tarkoitettusta tavarahan yhteisömyynnistä;
- 5) myyjän ja ostajan nimi ja osoite;
- 6) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji;
- 7) tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä;
- 8) veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikkö hinnassa;
- 9) verokanta;
- 10) suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu, ei kuitenkaan 15 kohdassa tarkoitettun myynnin osalta;
- 11) jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, merkintä verottomuudesta taikka viittaus tämän lain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen;
- 12) jos verovelvollinen on 2a, 8a–8d tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä ”käännetty verovelvollisuus”;
- 13) jos ostaja laatii laskun, merkintä ”itselaskutus”;
- 14) toiseen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen osalta tiedot, joiden perusteella 26d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitettut edellytykset voidaan todeta;

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

- 15) jos myyntiin sovelletaan 79a §:ssä tarkoitettua menettelyä, tapauksen mukaan merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, ”voittomarginaalijärjestelmä – taide-esineet” tai ”voittomarginaalijärjestelmä – keräily- ja antiikkiesineet”;
- 16) jos kyse on 80 §:ssä tarkoitetun matkatoimistopalvelun myynnistä, merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot”;
- 17) jos sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden 43c §:ssä tarkoitettulla tavalla, myynnin verollisuutta osoittava merkintä;
- 18) jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun.

Seuraaviin laskuihin sovelletaan *kevennettyjä vaatimuksia* (AVL 209f §):

- 1) loppusummaltaan enintään 400 euron suuruiset laskut;
- 2) vähittäiskaupassa tai muussa siihen rinnastettavassa lähes yksinomaan yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa annettavat laskut;
- 3) ravintola- tai ateriapalveluja taikka henkilökuljetuksia koskevat laskut lukuun ottamatta edelleen myytäviksi tarkoitettuja palveluja;
- 4) pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamat tositteet.

Näissä laskuissa on oltava seuraavat tiedot:

- 1) laskun antamispäivä;
- 2) myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste (Y-tunnus);
- 3) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laji;
- 4) suoritettavan veron määrä verokannoittain taikka veron peruste verokannoittain.

Kevennetyn sisältövaatimuksen laskuissa on mahdollista ilmoittaa hinnat arvonlisäverollisina, jos suoritettavan veron määrä on merkitty laskuun. Veron perustetta ei siis tarvitse ilmoittaa. Laskuissa saa myös olla enemmän tietoa kuin mitä arvonlisäverolain säännökset edellyttävät.

Kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa annetun lain (30.8.2013/658) tavoitteena on torjua harmaata taloutta vähentämällä elinkeinonharjoittajan mahdollisuutta jättää käteismaksuna saatuja tulo-

ja merkitsemättä kirjanpitoon ja edistämällä ostajan mahdollisuutta havaita tällaista myyntiä (1 §). Lakia sovelletaan elinkeinotulon verotamisesta annetussa laissa tarkoitettuun liike- ja ammattitoimintaan, jos toiminnan tilikauden liikevaihto on enemmän kuin 10 000 euroa (2 §). Alaraja on sama kuin arvonlisäverollisen toiminnan alaraja AVL:ssä. Lain soveltamisalaa on rajattu siten, että sitä ei sovelleta (3 §):

- 1) automaattista tapahtuvaan myyntiin;
- 2) arpajaislainsäädännössä tarkoitettuun toimintaan;
- 3) markkina- ja torikauppaan ulkotiloissa, lukuun ottamatta alkoholi-juomien vähittäismyyntiä ja anniskelua;
- 4) sähköiseen kaupankäyntiin, laskun maksamiseen ja muihin sellaisiin maksutilanteisiin, joissa ostaja voi itsenäisesti maksaa tavaran tai palvelun ilman elinkeinonharjoittajan läsnäoloa.

Kuitinantovelvollisuudesta säädetään lain 4 §:ssä. Sen mukaan elinkeinonharjoittajan on tarjottava tavaran tai palvelun ostajalle maksusuorituksesta laadittu kuitti, jos maksu suoritetaan käteisellä rahalla tai siihen rinnastettavalla maksutavalla. Kuitti voidaan tarjota myös sähköisesti. Kuitissa on oltava seuraavat tiedot:

- 1) elinkeinonharjoittajan nimi, yhteystiedot ja Y-tunnus;
- 2) kuitin antamispäivä;
- 3) kuitin tunnistenumero tai muu yksilöivä tieto;
- 4) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laji;
- 5) tavaroista tai palveluista suoritettu maksu ja suoritettavan arvonlisäveron määrä verokannoittain taikka arvonlisäveron peruste verokannoittain.

Lain noudattamista valvovat Verohallinto ja poliisi (5 §). Alkoholi-juomien anniskeluluvan haltijan anniskelupaikassa lain noudattamista valvoo lisäksi aluehallintovirasto. Valvontaviranomainen saa salassapitosäännösten estämättä antaa kuitintarjoamisvelvollisuuden valvomista ja laiminlyöntimaksun määräämistä varten toiselle valvontaviranomaiselle tietoja valvontatoiminnastaan ja määräämistään laiminlyöntimaksuista. Valvontaviranomaisella on oikeus valvoa kuitintarjoamisvelvollisuutta sellaisen elinkeinonharjoittajan toimi-

tiloissa, jota koskevat tai jota voidaan olettaa koskevan tämän lain mukaiset velvoitteet. Pysyväisluonteiseen asumiseen käytetyssä tilassa tarkastus voidaan toimittaa vain, jos näissä tiloissa tosiasiallisesti harjoitetaan elinkeinotoimintaa ja jos on perusteltua syytä epäillä tätä lakia rikotun tai rikottavan. Tarkastuksen on lisäksi oltava välttämätön kuitintarjoamisvelvollisuuden noudattamisen selvittämiseksi. Valvontaviranomaisella on oikeus valvontaa varten tehdä koeostoja, jos on perusteltua syytä epäillä tätä lakia rikotun tai rikottavan. Koeoston on oltava välttämätön kuitintarjoamisvelvollisuuden noudattamisen selvittämiseksi.

Lain 6 §:ssä säädetään laiminlyöntimaksusta. Valvontaviranomainen voi määrätä elinkeinonharjoittajan maksamaan laiminlyöntimaksun, jos toiminnassa on laiminlyöty kuitintarjoamisvelvollisuus. Laiminlyöntimaksun määrittämiseksi valvontaviranomaisella on oikeus salassapitosäynnösten estämättä saada elinkeinonharjoittajalta tarpeelliset tiedot. Laiminlyöntimaksu määrätään maksettavaksi valtiolle. Laiminlyöntimaksun määrä on vähintään 300 euroa ja enintään 1 000 euroa. Laiminlyöntimaksun suuruutta arvioitaessa on otettava huomioon menettelyn laatu ja toistuvuus sekä sen tavarán tai palvelun arvo, jota kuitintarjoamisvelvollisuuden laiminlyönti koskee. Laiminlyöntimaksu voidaan jättää määräämättä tai määrätä maksettavaksi vähimmäismäärää pienempänä, jos tekoa voidaan pitää vähäisenä ja maksun määräämättä jättäminen tai määrääminen vähimmäismäärää pienempänä on kohtuullista laiminlyönnin laatu, toistuvuus, suunnitelmallisuus ja muut olosuhteet huomioon ottaen.

Hallituksen esitykseen 23/2013 sisältyi seuraava kansainvälinen vertailu:

Euroopan unionissa ei ole käteiskaupan kuitinantovelvollisuutta koskevaa lainsäädäntöä. Euroopan unionissa yhtiöiden tilinpäätössääntöjä koskevat säännökset on annettu tilinpäätösdirektiivissä 78/660/ETY. Nimensä mukaisesti direktiivi koskee ainoastaan tilinpäätösten sääntelyä. Kuitinantoa koskeva sääntely on jäsenvaltioiden kansallisessa harkinnassa.

Ruotsissa on vuodesta 2010 alkaen ollut elinkeinotoiminnassa velvollisuus käyttää tyyppihyväksyttyä kassakonetta, jos tavaroita tai palveluita maksetaan käteisellä tai luottokortilla. Velvollisuudesta säädetään verotusmenettelylaissa ja -asetuksessa (*skatteförfarandelagen*,

2011:1244 ja *skatteförfarandeförordningen*, 2011:1261). Asiakkaalle on ostoksesta tarjottava kuitti, joka on tulostettava tyyppihyväksytystä kassakoneesta. Velvollisuutta käyttää kassakonetta ei ole, jos myynti on laissa tarkoitettulla tavalla vähäistä.

Norjassa elinkeinonharjoittajalla on kirjanpitolainsäädännön mukaan velvollisuus käyttää käteiskaupassa kassakonetta ja antaa asiakkaalle ostoksesta kuitti. Kassakoneen käyttövelvollisuutta ei ole, jos elinkeinotoiminnan vuotuinen liikevaihto jää alle tietyn rajan, mutta tällöinkin asiakkaalle on tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta annettava ostoksesta kuitti.

Tanskassa ei ole säädetty elinkeinonharjoittajalle nimenomaista kuitinantovelvollisuutta. Kirjanpitolaissa säädetään siitä, miten liike-tapahtumat on merkittävä kirjanpitoon, mutta laissa ei ole säännöksiä siitä, minkälainen tosite asiakkaalle on maksusta annettava tai että käteiskaupassa elinkeinonharjoittajalla olisi velvollisuus antaa asiakkaalle kuitti. Tanskan kuluttaja-asiamies on kuitenkin kannanotoissaan lausunut, että asiakkaan on yleensä saatava ostoksesta kuitti. Kuititonta kauppaa voidaan pitää hyvän tavan mukaisen kuluttajan-kaupan vastaisena. Kuluttaja-asiamies on myös ottanut kantaa mm. kuitenkin riittävään tietosisältöön.

Viron kuluttajansuojalain mukaan kauppialla on velvollisuus antaa tavarat tai palvelut maksusta asiakkaalle tosite, jos ostoksen arvo on vähintään 20 euroa. Velvoite koskee kaikkea kuluttajansuojalain soveltamisalaan kuuluvaa myyntiä. Jos ostoksen arvo jää alle 20 euron, tosite on annettava pyydettäessä. Tositteesta on käytävä ilmi myyjän yhteystiedot, myyntipäivä, tavaroiden tai palveluiden hinta ja niistä maksettu kokonaissumma.

Saksassa elinkeinonharjoittaja on velvollinen antamaan käteiskaupasta kuitin asiakkaan vaatimuksesta. Vuodesta 2002 alkaen on verolainsäädännössä ohimyyntin vähentämiseksi edellytetty, että käteiskauppaa harjoittavat elinkeinonharjoittajat tallentavat kassakoneiden myyntitiedot sähköisesti ns. kassakirjaan. Kassakirjaan on tallennettava laissa säädetty tiedot myynnistä, kuten tieto tuotteen tai palvelun vastaanottamisesta ja päivämäärästä, kuitin numerosta ja maksetusta summasta sekä tieto arvonlisäveroprosentista. Veroviranomainen valvoo kassakirjan ylläpitoa. Ylläpitovelvollisuuden laiminlyönnistä veroviranomainen voi määrätä enimmillään 5 000 euron

suuruisen seuraamuksen. Myös rikosoikeudelliset seuraamukset ovat mahdollisia, jos teko on tahallinen.

Espanjassa elinkeinonharjoittajat ovat toimialasta riippumatta velvollisia antamaan ostotapahtumasta kuitin asiakkaan pyynnöstä. Kuitti toimii tositteena ostoksesta niin, että esimerkiksi tuotteen palautukset ovat mahdollisia. Yli 3 000 euron maksut on maksettava laskulla. Kuittiin on merkittävä yrityksen yhteystiedot, yrityksen veronumero, ostotapahtuman päivämäärä ja tieto arvonlisäverosta.

Italiassa elinkeinonharjoittajilla on käteiskaupassa kuitinantovelvollisuus. Kuitti on annettava oma-aloitteisesti, mutta asiakkaalla ei ole velvollisuutta ottaa sitä vastaan. Kuitinantovelvollisuus ei koske savukkeiden, bensiinin ja sanomalehtien myyntiä eikä tuotteiden myyntiä automaateista. Joitakin pieniä toimialoja, kuten suutarit, veitsenteroittajat ja sateenvarjonkorjaajat, on rajattu kuitinantovelvollisuuden ulkopuolelle. Lisäksi supermarketit ja tavaratalot voivat kuitinantovelvollisuuden vaihtoehtona toimittaa päivittäin sähköisesti suoraan veroviranomaiselle tiedot kunkin päivän myyntitapahtumista. Ostotositteita on kahta pääluokkaa: ensinnäkin lasku eli *fattura* sekä virallinen kuitti, jota on kahta tyyppiä, nimittäin *scontrino fiscale* ja *ricevuta fiscale*. Kuitti on tulostettava kassakoneesta. Kuitinannon yhteydessä myyntitapahtuma rekisteröidään siten, että sitä ei voi enää poistaa. Kiertävässä kaupankäynnissä ja tietyissä muissa erityistilanteissa kuitti voidaan kirjoittaa myös käsin. Kuittien tietosisältö on säännelty. *Scontrino fiscale* -kuittiin on merkittävä mm. elinkeinonharjoittajan yhteystiedot, arvonlisäverotunnus, maksettu summa ja päivämäärä, *ricevuta fiscale* -kuittiin puolestaan on merkittävä elinkeinonharjoittajan nimi, tuotteen tai palvelun määrä, luonne ja laatu sekä maksettu summa arvonlisäveroineen.

Italiassa valvontaviranomainen valvoo veronkiertoa ehkäisevän toimintansa yhteydessä myös kuitinantovelvollisuutta. Velvollisuuden laiminlyönnistä aiheutuu seuraamus myyjälle, liikkeenharjoittajalle tai palvelunsuorittajalle, mutta ei asiakkaalle. Kuitinantovelvollisuuden laiminlyönnistä määrätään maksettavaksi saamatta jäänyt verotulo täysimääräisenä sekä sakko. Jos kuitinantovelvollisuuden laiminlyönti on toistuvaa, yrityksen liiketoiminta voidaan lakkauttaa määrääjäksi. Yrityksen toimitilat voidaan pitää suljettuina sinetein kolmesta päivästä aina kuuteen kuukauteen saakka.

4.4.2.4 Uudistushanke EU:ssa

Euroopan komissio on 18.1.2018 tehnyt ehdotuksen uusista säännöistä, joissa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus määrittää alv-kannat entistä joustavammin.²³ Tarkoituksena on tarjota pk-yrityksille parempi verotusympäristö, joka auttaa niitä menestymään. Esitetyt ehdotukset ovat viimeinen vaihe komission toteuttamassa alv-sääntöjen perusteellisessa uudistuksessa. Uudistuksen tavoitteena on luoda yhtenäinen EU:n alv-alue ja vähentää merkittävästi alv-petoksia EU:ssa sekä tukea yrityksiä ja turvata valtion verotulot. On arvioitu, että alv-petokset aiheuttavat EU:ssa vuosittain jopa 50 miljardin euron tulonmenetykset.

Kaikkien jäsenvaltioiden hyväksymät EU:n yhteiset alv-säännöt ovat peräisin vuodelta 1992. Ne eivät enää vastaa nykytilannetta, ja ne ovat liian rajoittavia. Niiden mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja alv-kantoja vain muutamiin aloihin ja tuotteisiin. Jäsenvaltiot pitävät kuitenkin alv-kantoja hyödyllisinä välineinä eräiden poliittisten tavoitteidensa saavuttamisessa. Muutosehdotuksellaan komissio lunastaa lupauksensa, jonka se antoi jäsenvaltioille siitä, että nämä saavat jatkossa päättää alv-kannoistaan nykyistä itsenäisemmin. Jäsenvaltiot olisivat näin jatkossa aiempaa tasaveroisemmassa asemassa sovellettaessa eräitä alv-sääntöihin sisältyviä nykyisiä poikkeuksia. Ehdotetut alv-kannat on tarkoitettu tulemaan voimaan, kun lopullinen järjestelmä on otettu käyttöön.

Komissio puuttui ehdotuksessaan myös alv-sääntöjen noudattamisesta pienille yrityksille aiheutuviin suhteettomiin kustannuksiin. Nämä ovat valtioiden rajat ylittävää kauppaa käyvillä yrityksillä 11 % suuremmat kuin yrityksillä, jotka käyvät kauppaa vain kotimaassaan, ja suhteessa suurimmat pienimmillä yrityksillä. Tämä on todellinen kasvun este, sillä EU:n yrityksistä 98 % on pieniä yrityksiä. Komission ehdotuksen tarkoituksena onkin, että yhä useammat yritykset pääsevät hyötymään yksinkertaistetuista alv-säännöistä, joita tällä hetkellä sovelletaan ainoastaan kaikkein pienimpiin yrityksiin.

Jäsenvaltiot voivat nykyisin soveltaa alennettua alv-kantaa kahteen erilliseen tuoteryhmään. Tämä kanta voi olla alhaisimmillaan

²³ COM(2018) 20.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

5 %. Useat jäsenvaltiot soveltavat lisäksi erityisiä poikkeuksia, jotka mahdollistavat alennetun alv-kannan soveltamisen myös muihin tuoteluokkiin. Uusien sääntöjen mukaan jäsenvaltiot voisivat ottaa käyttöön yleisen alv-kannan (vähintään 15 %) lisäksi

- kaksi erillistä alennettua alv-kantaa, jotka ovat vähintään 5 % ja enintään jäsenvaltion soveltama yleinen alv-kanta
- yhden alv-vapautuksen (nollaverokanta)
- yhden alennetun kannan, joka on vähintään 0 % mutta ei ylitä ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuja alennettuja kantoja.

Nykyisin käytössä oleva monimutkainen luettelo niistä tavaroista ja palveluista, joihin voidaan soveltaa alennettuja alv-kantoja, on tarkoitus korvata uudella luettelolla sellaisista tuotteista, joihin on aina sovellettava 15 %:n yleistä alv-kantaa tai sitä korkeampaa alv-kantaa. Tällaisia tuotteita ovat mm. aseet, alkoholijuomat, uhkapelit ja tupakka.

Jäsenvaltioiden olisi julkisten tulojen turvaamiseksi lisäksi varmistettava, että painotettu keskimääräinen alv-kanta on vähintään 12 %.

Jäsenvaltiot voivat nykyisten sääntöjen mukaan vapauttaa pienet yritykset alv:sta, jos niiden vuotuinen liikevaihto ei ylitä tiettyä ylärajaa, joka vaihtelee jäsenvaltioittain. Kasvavat pk-yritykset menettävät mahdollisuuden hyötyä yksinkertaistamistoimista, kun niiden liikevaihto ylittää vapautuksen soveltamisedellytyksenä olevan ylärajan. Lisäksi vapautus koskee vain kotimaisia yrityksiä. EU:ssa kauppaa käyvillä pienillä yrityksillä ei sen vuoksi ole yhtäläisiä toimintaedellytyksiä.

Uusissa säännöissä säilytettäisiin nykyiset ylärajat, mutta lisäksi niissä

- otettaisiin käyttöön tuottoihin EU:ssa sovellettava 2 miljoonan euron yläraja; pienet yritykset, joiden tuotot ovat tätä pienemmät, hyötyvät jatkossa yksinkertaistamistoimista siitä riippumatta, onko ne vapautettu alv:sta
- tarjotaan jäsenvaltioille mahdollisuus vapauttaa kaikki alv-vapautuksen edellytykset täyttävät pienet yritykset alv-velvollisuuksista, jotka liittyvät alv-tunnistamiseen, laskutukseen, kirjanpitoon tai palautuksiin

- otetaan käyttöön liikevaihtoon sovellettava 100 000 euron yläraja, jonka ansiosta sellaiset yritykset, joilla on toimintaa useassa jäsenvaltiossa, voivat hyötyä alv-vapautuksesta.

Ehdotetut toimenpiteet pohjautuvat lokakuussa 2017 esitettyihin EU:n uutta lopullista yhtenäistä alv-aluetta koskeviin ”kulmakiviin” ja huhtikuussa 2016 annettuun alv-toimintasuunnitelmaan ”Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta”.

Yhteinen alv-järjestelmä on tärkeä osa Euroopan sisämarkkinoita. Arvonlisävero on tärkeä ja kasvava tulonlähde EU:ssa, sillä vuonna 2015 se tuotti 7 % EU:n BKT:sta. Arvonlisävero on myös yksi EU:n omien varojen lähteistä.

Nämä lainsäädäntöehdotukset toimitetaan Euroopan parlamentille ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle kuulemista varten ja neuvostoon hyväksyntää varten. Muutokset tulevat voimaan vasta kun on siirrytty lopulliseen arvonlisäverojärjestelmään, ja siihen voi mennä vielä pitkään.

4.4.3 Terveys- ja sairaanhoito sekä invalidien huojennus

Terveys- ja sairaanhoidon jättämistä yleisen kulutusverotuksen ulkopuolelle on pidetty perusteltuna, koska kysymys on pääosin julkisin varoin rahoitetusta toiminnasta. Verottomuus koskee sekä julkista että yksityistä terveys- ja sairaanhoitoa.

Arvonlisäveroa ei AVL 34.1 §:n mukaan suoriteta terveys- ja sairaanhoitopalvelun myynnistä. Veroa ei myöskään suoriteta, kun hoitotoimen harjoittaja luovuttaa hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita (AVL 34.2 §). Terveys- ja sairaanhoitopalvelulla tarkoitetaan AVL 35 §:n mukaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä, jos kysymyksessä on:

- 1) valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon toimintayksikössä annettava hoito taikka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu hoito;

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

- 2) sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity.

Veroa ei AVL 36 §:n mukaan suoriteta myöskään seuraavien palvelujen ja tavaroiden myynnistä:

- 1) sairaankuljetukset erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä;
- 2) terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvät tutkimus- ja laboratoriopalvelut;
- 3) hammaslääkärin, hammasteknikon tai erikoishammasteknikon myymät hammasproteesit ja niihin kohdistuvat hammastekniset työsuoritukset;
- 4) äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset;
- 5) välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettävät tavarat ja palvelut, jotka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu terveydenhuollon palvelujen antaja tai AVL 35 §:n 2 kohdassa tarkoitettu terveydenhuollon ammattihenkilö tässä toiminnassaan luovuttaa toiselle terveydenhuollon palvelujenantajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle.

Se, jonka työ- ja toimintakyky on alentunut vähintään 70 %, ei ole verovelvollinen toiminnasta, joka käsittää yksinomaan hänen valmistamiensa tavaroiden tai hänen suorittamiensa tavaraan kohdistuvien työsuoritusten myyntiä (laki vaikeavammaisille myönnettävistä veronhuojennuksista 8.12.1995/1393). Edellytyksenä on, ettei hän käytä apulaisina muita kuin aviopuolisoaan tai alle 18-vuotiaita jälkeläisiään ja enintään yhtä muuta henkilöä.

Kuurojen saamat tulkkauspalvelut rahoitetaan yleensä yhteiskunnan varoista. Ne on haluttu kaikissa tapauksissa jättää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle – sekä silloin kun tulkkauspalvelun hankkii henkilö itse että silloin kun esimerkiksi kunta järjestää palvelun. Siksi arvonlisäverolain 59 §:n 5 kohdassa säädetään, ettei veroa suoriteta kuurojen tulkkauspalveluista. Muut kuin kuuroille suunnatut tulkkauspalvelut ovat arvonlisäverollisia, jos ne myydään liiketoiminnan muodossa.

4.5 Elintarvikepakkausten verokohtelu

4.5.1 Muovivero

Euroopan komissio on väläyttänyt muovin verottamista ratkaisuksi muovijätteen aiheuttamaan ongelmaan. Budjettikomissaari *Günther Oettinger* ehdotti tammikuussa 2018, että eurooppalaisen muoviveron tuotto voitaisiin ohjata suoraan EU-budjettiin paikkaamaan Britannian eron aiheuttamaa vajetta. Esimerkiksi komissaari *Jyrki Katainen* on jarrutellut verotusintoa. Eurooppalainen muovivero on hänen mukaansa kiehtova ajatus, mutta hän ei ole varma, onko se teknisesti toteutettavissa. Kataisen mukaan pitää katsoa, ketä verotetaan ja missä vaiheessa prosessia: verotetaanko raaka-aineena käytettävää öljyä vai tuotettua muovia tonneittain, vai muovin käyttäjää.

Valmisteverotyypin yleiseen muoviveroon liittyy niin paljon juridisia ja muita ongelmia, että sellaisen säätäminen ei vaikuta realistiselta ainakaan Euroopan unionin alueella. Ongelmat ovat samantapaisia kuin ehdotuksissa yleisestä sokeriverosta.

4.5.2 Pakkausverot

Tiettyihin tarkoin rajattuihin muovituotteisiin on käytännössä mahdollista kohdistaa erityinen kulutusvero. Suomessakin on käytössä juomapakkausvero, jota on selostettu edellä luvussa 2.5.

Osana ympäristöpolitiikkaansa EU:n jäsenvaltiot ovat ottaneet käyttöön erilaisia ohjauskeinoja ympäristön suojelemiseksi. Näistä esimerkkeinä voidaan mainita ympäristölle haitallisille tuotteille määrättävät haittaverot ja tuotepakkauksille määrättävät pakkausverot. Tammikuusta 2018 alkaen Puolassa toimiva ulkomainen yritys, joka tekee pakkauksen tai pakatun tuotteen yhteisöhallinnon tai maahantuonnin Puolassa, voi olla velvollinen rekisteröitymään kansalliseen jäterekisteriin ja suorittamaan vuosittaisen ns. product feen. Myös Unkarissa on voimassa erityinen ympäristövero tiettyjen tullitariffien alaisille tuotteille (mm. pakkausmateriaalit, elektroniikka-tuotteet, jotkin öljytuotteet, jotkin muovituotteet, jotkin kemialliset

tuotteet, kuten saippuat ja kosmetiikka). Yritys, joka maahantuo tai tekee kyseisten tuotteiden yhteisöhankinnan Unkarissa, voi olla velvollinen rekisteröitymään ja suorittamaan tuotteiden ja pakkausten painoon perustuvan haittaveron. Vastaavan tyyppinen ympäristövero on käytössä Romaniassa. Myös Ranskassa suunnitellaan veroa muovipakkauksille.²⁴

Muovipussi- ja muovipakkausveroa on vaadittu Suomeenkin. Suomessa varsinkin vihreät ovat esittäneet tietyille muovituotteille valmisteveron tyyppistä erityistä kulutusveroa. Vihreiden kansanedustaja *Oras Tynkkynen* teki jo vuonna 2006 lakialoitteen muovipussiverosta (LA 18/2006). Esityksessä viitattiin Irlannissa vuonna 2002 käyttöön otettuun 15 sentin suuruiseen muovipussiveroon. Tynkkynen aloitteen lakiteksti (*laki muovipussiverosta*) oli seuraavanlainen:

1 § Asiakaskäyttöön vähittäiskaupassa soveltuvista muovipusseista on suoritettava valtiolle muovipussiveroa sen mukaan kuin tässä laissa säädetään.

2 § Muovipussilla tarkoitetaan tässä laissa pussia, joka on tehty kokonaan tai osittain muovista ja joka soveltuu asiakaskäyttöön vähittäiskaupan toimipisteissä.

3 § Veroa on suoritettava 15 senttiä jokaisesta muovipussista.

4 § Jollei tässä laissa toisin säädetä, muovipussiveron verovelvollisuudesta ja veron määräämisen perusteista sekä muutoinakin on voimassa, mitä valmisteverotuslaissa tai sen nojalla säädetään tai määrätään.

5 § Tarkemmat säännökset tämän lain täytäntöönpanosta annetaan tarvittaessa valtioneuvoston asetuksella.

Vihreiden kansanedustajat *Krista Mikkonen* ja *Johanna Karimäki* ovat tehneet laaja-alaisemman lakialoitteen muovipakkausveroksi (LA 5/2018). Aloitteen mukaan muovipakkausveron tarkoituksena on vähentää kertakäyttöisten muovipakkausten ja muovipussien ympäristökuormitusta kannustamalla valmistajia, vähittäismyyjiä ja kuluttajia vähentämään turhien muovipakkausten käyttöä sekä suosimaan uusiutuvasta materiaalista valmistettuja pakkausmateriaaleja. Muovipakkausverolla kannustetaan myös valmistajia kehittämään biohajoavia ja kierrätettäviä pakkauksia.

²⁴ PwC:n uutishuone 16.10.2018.

Muovipakkauksella tarkoitetaan kertakäyttöistä tai muuta tuotetta, jonka valmistukseen on käytetty muovia ja joka on tarkoitettu säilyttämään tai suojaamaan ainetta tai esinettä, helpottamaan sen esillepanoa taikka mahdollistamaan sen käsittely tai kuljetus tuottajalta kuluttajalle tai muulle käyttäjälle. Myös muovipussit kuuluvat veron piiriin. Lakialoitteen ehdotuksen mukaan vero olisi jokaisesta muovipakkauksesta 2 euroa kilolta. Uusiomuovista valmistettujen muovipakkausten osalta vero kohdistuisi ainoastaan neitseellisen muovin osuuteen ja kierrätetyn muovin osuus olisi verovapaa. Biohajoava muovi sekä juomapakkausten valmisteveron ja panttijärjestelmän piirissä olevat pakkaukset olisi suljettu lain ulkopuolelle.

Jätelain mukaan kaikessa toiminnassa on mahdollisuuksien mukaan huolehdittava siitä, että jätettä syntyy mahdollisimman vähän ja ettei jätteestä aiheudu merkityksellistä haittaa tai vaikeutta jätehuollon järjestämiselle eikä vaaraa tai haittaa terveydelle tai ympäristölle. Valtioneuvoston hyväksymän valtakunnallisen jätesuunnitelman keskeisiin tavoitteisiin kuuluu jätteiden syntymisen ehkäiseminen. Suunnitelmassa vaaditaan myös, että EU:n olisi asetettava tavoitteita loppukäsittelyyn joutuvan pakkausjätteen absoluuttiselle tai suhteelliselle määrälle.

Muovipussien ja muiden muovipakkausten ympäristökuormitus on merkittävä. Muovia valmistetaan fossiilisesta raaka-aineesta, öljystä, eikä se maadu luonnossa. Valmistus kuluttaa luonnonvaroja ja energiaa. Muovipakkauksia valmistetaan vuosittain valtava määrä – pelkkiä muovikasseja käytetään Suomessakin arviolta noin 300 miljoonaa kappaletta. Suurinta osaa pakkauksista käytetään vain kerran.

Vuosittain maapallolla tuotetusta 288 miljoonasta tonnista muovia mereen päättyy noin 10 %. Myös Itämeri kärsii muovijätteestä.

Vuonna 2015 hyväksyttiin EU-direktiivi, joka edellyttää jäsenmailta toimia muovisten kantokassien kulutuksen vähentämiseksi. Tavoitteena on erityisesti merten roskaantumisen vähentäminen. Pohjoismaiden neuvosto puolestaan suosittaa, että Pohjoismaat kieltäisivät mikromuovien käytön kosmetiikassa sekä biologisesti hajoamattomat muovipussit.

Kuten edellä mainittiin, vuonna 2002 Irlannissa otettiin käyttöön 15 sentin suuruinen vero muovipussilta. Veron määrää korotettiin vuonna 2007, ja vero on osoittautunut onnistuneeksi. Tanskassa

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

oli otettu käyttöön muovipussivero jo vuonna 1994. Tämä vero oli painoperusteinen ja koski kertakäyttökassien jälleenmyyjiiä. Veron vaikutuksesta paperi- ja muovikassien kulutus väheni olennaisesti ja muovin käyttö kassien valmistamiseen puolittui vuosien 1993 ja 2009 välillä.

Lakialoitteen mukainen lakiteksti (*laki muovipakkausverosta*) oli seuraavanlainen:

1 § Lain tarkoitus

Muovipakkauksista on suoritettava valtiolle muovipakkausveroa sen mukaan kuin tässä laissa säädetään.

2 § Toimivaltainen viranomainen

Toimivaltaisiin viranomaisiin sovelletaan, mitä valmisteverotuslain (182/2010) 4 §:ssä säädetään.

3 § Määritelmät

Muovipakkauksella tarkoitetaan kertakäyttöistä tai muuta tuotetta, jonka valmistukseen on käytetty muovia ja joka on tarkoitettu säilyttämään tai suojaamaan ainetta tai esinettä, helpottamaan sen esillepanoa taikka mahdollistamaan sen käsittely tai kuljetus tuottajalta kuluttajalle tai muulle käyttäjälle ja joka täyttää liitteen 1 mukaiset myynti-, ryhmä- tai kuljetuspakkauksia koskevat lisäperusteet ja muut lisäperusteet.

Muovipakkaukseksi luetaan myös muovipussit. Muovipussilla tarkoitetaan tässä laissa pussia, joka on tehty kokonaan tai osittain muovista ja joka soveltuu asiakaskäyttöön vähittäiskaupan toimipisteissä.

Sekoitemateriaaleista valmistetuissa pakkauksissa vero kohdistuu ainoastaan neitseellisen muovin osuuteen.

4 § Soveltamisalan rajaukset

Tätä lakia ei sovelleta sellaisiin muovipakkauksiin, jotka ovat biohajoavia. Biohajoavalla pakkauksella tarkoitetaan sellaista pakkausta, joka normaaleissa ympäristön oloissa tai kompostissa hajoaa fyysisesti, kemiallisesti, termisesti tai biologisesti siten, että suurin osa syntyneestä kompostista hajoaa lopulta hiilidioksidiksi, biomassaksi ja vedeksi.

Tätä lakia ei sovelleta sellaisiin muovipakkauksiin, joille on säädetty vero muulla lailla tai asetuksella.

Tätä lakia ei sovelleta jätelain (646/2011) 7 §:n mukaisten juomapakkausten palautejärjestelmien piiriin kuuluviin muovipakkauksiin.

5 § Verovelvollinen

Verovelvollisia ovat ammattimaiset tuotteen pakkaajat ja pakatun tuotteen maahantuojat.

6 § Veron määrä

Veroa on suoritettava 2 euroa/kg jokaisesta pakkaukseen käytetystä neitseellisestä muovikilosta.

7 § Viranomaisten tietojenvaihto

Toimivaltaisella viranomaisella on oikeus saada tässä laissa tarkoitettua verotusta ja sen valvontaa varten tarpeellisia tietoja ympäristöviranomaiselta, jolle on ympäristölainsäädännössä säädetty tai määrätty pakkauksiin tai niiden palautusjärjestelmiin liittyvä valvontatehtävä.

8 § Erinäiset säännökset

Jollei tässä laissa toisin säädetä, muovipussiveron verovelvollisuudesta ja veron määrittämisen perusteista sekä muutoinkin on voimassa, mitä valmisteverotuslaissa tai sen nojalla säädetään tai määrätään.

Sen estämättä, mitä tässä laissa säädetään, pakkauksiin voidaan soveltaa jätelaissa ja sen nojalla annettuja pakkauksia koskevia säännöksiä.

9 § Tarkemmat säännökset

Tarkemmat säännökset tämän lain täytäntöönpanosta annetaan tarvittaessa valtioneuvoston asetuksella.

LIITE 1. PAKKAUKSEN MÄÄRITTELYYN LIITTYVÄT LISÄPERUSTEET

Myyntipakkaus on tarkoitettu myyntipaikalla loppukäyttäjälle tai kuluttajalle myytävän yksikön (myyntiyksikön) säilytykseen.

Ryhmäpakkaus on myyntipakkausten lisäksi käytettävä pakkaus, joka on tarkoitettu myyntiyksiköstä koostuvan ryhmän säilytykseen myyntipaikalla riippumatta siitä, myydäänkö ryhmä sellaisenaan loppukäyttäjälle tai kuluttajalle vai käytetäänkö pakkausta ainoastaan myyntipaikalla, ja joka on mahdollista poistaa muuttamatta myyntiyksikön ominaisuuksia.

Kuljetuspakkaus on myyntipakkausten tai ryhmäpakkausten lisäksi käytettävä pakkaus, joka on tarkoitettu helpottamaan myyntiyksiköiden käsittelyä ja kuljetusta siten, että voidaan välttää niiden fyysistä käsittelyä ja kuljetusvaurioita. Kuljetuspakkauksena ei kuitenkaan pidetä maantie-, rautatie-, meri- ja lentokuljetuksissa käytettävää konttia.

Pakkausten määrittelyssä on otettava huomioon myös seuraavat lisäperusteet:

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Lisäperuste 1

Tuotetta pidetään pakkauksena, jos se täyttää 3 §:n 1 kohdassa tarkoitettun pakkauksen määritelmän pakkauksen muita mahdollisia tehtäviä rajoittamatta, paitsi jos se on kiinteä osa itse tuotetta ja välttämätön tuotteen säilytykseen, tukemiseen tai säilyttämiseen sen elinkaaren aikana ja sen kaikki elementit on tarkoitettu käytettäväksi, kulutettaviksi tai poistettaviksi käytöstä yhdessä.

Lisäperusteen 1 mukaisia pakkauksia ovat esimerkiksi:

- makeislaatikot;
- CD-levykotelon suojakelmu;
- luetteloiden ja lehtien postituspusseja (jotka sisältävät lehden);
- leivonnaisten mukana myytävät vuorat;
- rullat ja putkilot, joiden ympärille on kierretty joustavaa materiaalia (kuten muovikelmua, alumiinifoliota tai paperia), lukuun ottamatta rullia ja putkiloita, jotka on tarkoitettu tuotantolaitteiston osiksi ja joita ei käytetä tuotteen esittämiseen myytävänä yksikkönä;
- kukkaruukut, jotka on tarkoitettu ainoastaan kasvien myyntiä ja kuljetusta varten ja joita ei ole tarkoitettu kasvien koko elinajaksi;
- lasipullot injektiooliuoksia varten;
- CD-levyjen spindle-kotelot (myytyinä CD-levyjen kanssa, ei tarkoitettu varastointikäyttöön);
- vaateripustimet (myytyinä vaatteiden kanssa);
- tulitikkulaatikot;
- steriilit estojärjestelmät (pusseja, maljat ja materiaalit, joita tarvitaan tuotteen steriiliyden varmistamiseen);
- juomien (esimerkiksi kahvi, kaakao, maito) keittimissä käytettävät kapselit, jotka jäävät käytön jälkeen tyhjiksi;
- uudelleentäytettävät teräksiset kaasupullot erilaisia kaasuja varten, ei kuitenkaan palonsammuttimet.

Lisäperusteen 1 mukaisia pakkauksia eivät ole esimerkiksi:

- kukkaruukut, jotka on tarkoitettu kasville koko sen elinajaksi;
- työkalulaatikot;
- teepusseja;
- vahakerrokset juuston ympärillä;
- makkaran kuoret;
- vaateripustimet (myytyinä erikseen);

- kahvinkeitinten kapselit, kahvin foliopussit ja suodatinpaperista valmistetut kahvipodit, jotka hävitetään yhdessä kahvituotteen kanssa;
- tulostimien kasetit;
- CD-levyjen, DVD-levyjen ja videokasettien kotelot (myytyinä yhdessä CD-levyn, DVD-levyn tai videon kanssa);
- CD-levyjen spindle-kotelot (myytyinä tyhjinä, tarkoitettuina varastointikäyttöön);
- itsestään liukenevat pesuaineiden pussit;
- hautalyhdyt (hautakenttilöiden kuoret);
- mekaaniset jauhinkivet (uudelleentäytettävässä astiassa, kuten uudelleentäytettävässä pippurimyllyssä).

Lisäperuste 2

Tuotetta, joka on suunniteltu ja tarkoitettu täytettäväksi myyntipaikalla, sekä kertakäyttöistä tuotetta, joka myydään ja täytetään tai on suunniteltu ja tarkoitettu täytettäväksi myyntipaikalla, pidetään pakkauksina edellyttäen, että ne täyttävät pakkauksen tehtävän.

Lisäperusteen 2 mukaisia pakkauksia ovat, jos ne on suunniteltu ja tarkoitettu täytettäväksi myyntipisteessä, esimerkiksi:

- paperi- ja muovikassit;
- kertakäyttöiset lautaset ja mukit;
- talouskelmu;
- voileipäpussit;
- alumiinifolio;
- muovikelmu pesulassa pestyjä vaatteita varten.

Lisäperusteen 2 mukaisia pakkauksia eivät ole esimerkiksi:

- hämmennin;
- kertakäyttöiset aterimet;
- käärepaperi (myytyinä erikseen);
- paistamiseen käytettävät paperivuoat (myytyinä tyhjinä);
- ilman leivosta myytävät vuoat.

Lisäperuste 3

Pakkauksen osan ja pakkaukseen liitetyn lisäosan katsotaan kuuluvan pakkaukseen, johon se on liitetty. Tuotteeseen suoraan ripustettua tai kiinnitettyä lisäosaa, joka täyttää pakkauksen tehtävän, pidetään pakkauksena, ellei kyseinen tuote ole kiinteä osa itse tuotetta ja sen kaikki elementit tarkoitettu kulutettaviksi tai poistettaviksi käytöstä yhdessä.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Lisäperusteen 3 mukaisia pakkauksia ovat esimerkiksi:

- tuotteeseen suoraan kiinnitetyt tai siitä roikkuvat etiketit.

Lisäperusteen 3 mukaiseen pakkaukseen kuuluvia tuotteita ovat esimerkiksi:

- ripsiväriharja, joka on osa hylsyä;
- pakkaukseen kiinnitetyt tarrat;
- niitit;
- muovisuojuukset;
- annostelumitat, jotka ovat osa pesuainepakkauksen sulkijaa;
- mekaaniset jauhinkivet (kun ne sisältyvät astiaan, jota ei voida täyttää uudestaan ja joka sisältää tuotetta, kuten pippurimylly, jossa on pippuria).

Lisäperusteen 3 mukaisia pakkauksia eivät ole esimerkiksi:

- radiotaajuustunnistuksen tunnistheet (RFID-tunnistheet).

4.5.3 Pakkauspantit

Edellä on luvussa 2.5 juomapakkausveron yhteydessä selostettu käytössä olevaa juomapakkausten palautus- eli panttijärjestelmää. Ruotsissa ainakin ruokaketju Hemköp maksaa 10 sentin pantin palautettavista muovipusseista, hajoamistilassa olevatkin kelpaavat. Soinin kunnassa Etelä-Pohjanmaalla sijaitseva K-kauppa on syksystä 2018 alkaen lisännyt jauhelihapakkauksiin 10 sentin pantin, Valion jugurttipurkkeihin 5 sentin pantin ja pastapusseihin 2 sentin pantin. Muovia palauttaville maksetaan pantit heidän palauttamistaan pantillisista elintarvikepakkauksista. Kauppiaan mukaan käytäntö on lisännyt jauhelihan myyntiä.

4.5.4 Kertakäyttöisten muovituotteiden vähentämisdirektiivi

Muovijätteen määrä valtamerissä ja merissä kasvaa. Muovijäte vahingoittaa ekosysteemejä, luonnon monimuotoisuutta ja mahdollisesti ihmisten terveyttä sekä aiheuttaa laajaa huolta. Samaan aikaan roskaa-

malla hukataan arvokasta materiaalia, joka olisi voitu siirtää takaisin talouden kiertoon.

EU:n komissio teki toukokuussa 2018 esityksen (COM(2018) 340 final) tiettyjen muovituotteiden ympäristövaikutuksen vähentämistä koskevaksi direktiiviksi. Ehdotuksessa mm. todetaan:

Kulutuksen vähentäminen (4 art.)

1. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, joilla vähennetään merkittävästi liitteen A osassa lueteltujen kertakäyttöisten muovituotteiden kulutusta niiden alueella, viimeistään [kuuden vuoden kuluttua päivästä, jona tämä direktiivi on viimeistään saatettava osaksi kansallista lainsäädäntöä].

Näihin toimenpiteisiin voivat kuulua kansallisen kulutuksen vähentämistä koskevat tavoitteet, toimenpiteet sen varmistamiseksi, että kyseisille tuotteille vaihtoehtoisia uudelleenkäytettäviä tuotteita asetetaan myyntipaikassa loppukuluttajan saataville, sekä taloudelliset välineet, kuten sen varmistaminen, ettei kertakäyttöisiä muovituotteita tarjota loppukuluttajalle myyntipaikassa ilmaiseksi. Nämä toimenpiteet voivat vaihdella riippuen ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettujen tuotteiden ympäristövaikutuksista.

2. Komissio voi antaa täytäntöönpanosäädöksen, jossa vahvistetaan menetelmä 1 kohdassa tarkoitettujen kertakäyttöisten muovituotteiden kulutuksen merkittävän vähennyksen laskemiseksi ja todentamiseksi. Tämä täytäntöönpanosäädös hyväksytään 16 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua tarkastelumenettelyä noudattaen.

Liitteen A osan mukaan tämän artiklan soveltamisalaan kuuluvat kertakäyttöiset muovituotteet

- Elintarvikepakkaukset eli astiat, kuten kannelliset ja kannettomat rasiat, joissa säilytetään elintarvikkeita, jotka on tarkoitettu välittömään kulutukseen astiasta joko paikalla tai mukaan otettuna ilman lisävalmistamista, kuten elintarvikepakkaukset, joita käytetään pika-ruokaa varten, lukuun ottamatta juomapakkauksia, lautasia ja ruokaa sisältäviä paketteja ja kääreitä
- Juomamukit

Markkinoille saattamista koskevat rajoitukset (5 art.)

Jäsenvaltioiden on kiellettävä liitteen B osassa lueteltujen kertakäyttöisten muovituotteiden saattaminen markkinoille.

Liitteen B osan mukaan tämän artiklan soveltamisalaan kuuluvat seuraavat ruokiin ja juomiin liittyvät kertakäyttöiset muovituotteet:

- Ruokailuvälineet (haarukat, veitset, lusikat, syömäpuikot)

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

- Lautaset
- Pillit, lukuun ottamatta pillejä, jotka on tarkoitettu ja joita käytetään lääkinnällisiin tarkoituksiin
- Juomien sekoitustikut

Tuotevaatimukset (6 art.)

1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että liitteen C osassa luetellut kertakäyttöiset muovituotteet, joiden korkit ja kannet on valmistettu merkittävilta osin muovista, voidaan saattaa markkinoille ainoastaan, jos korkit ja kannet pysyvät kiinni tuotteessa tuotteen suunnitellun käyttövaiheen ajan.
2. Tämän artiklan soveltamista varten metallikorkkien, joissa on muoviset tiivisteet, ei katsota olevan valmistettu merkittävilta osin muovista.
3. Komissio pyytää eurooppalaisia standardointijärjestöjä laatimaan yhdenmukaistettuja standardeja, jotka liittyvät 1 kohdassa esitettyyn vaatimukseen.
4. Siitä päivästä alkaen, jona 3 kohdassa tarkoitettujen yhdenmukaistettujen standardien julkaistaan Euroopan unionin virallisessa lehdessä, 1 kohdassa tarkoitettujen juomapakkausten, jotka ovat kyseisten standardien tai niiden osien mukaisia, on katsottava olevan kyseisten standardien tai niiden osien kattaman 1 kohdassa säädetyn vaatimuksen mukaisia.

Liitteen C osan mukaan tämän artiklan soveltamisalaan kuuluvat kertakäyttöiset muovituotteet

- Juomapakkaukset, esimerkiksi astiat, joita käytetään nesteitä varten, kuten juomapullot ja niiden korkit ja kannet

Laajennettu tuottajan vastuu (8 art.)

1. Jäsenvaltioiden on varmistettava, että perustetaan laajennettua tuottajan vastuuta koskevat järjestelmät kaikkia liitteen E osassa lueteltuja, unionin markkinoille saatettuja kertakäyttöisiä muovituotteita varten laajennettua tuottajan vastuuta koskevien direktiivin 2008/98/EY säännösten mukaisesti.
2. Edellä 1 kohdan mukaisesti perustettujen järjestelmien osalta jäsenvaltioiden on varmistettava, että liitteen E osassa lueteltujen kertakäyttöisten muovituotteiden tuottajien on huolehdittava kyseisistä kertakäyttöisistä muovituotteista koostuvan jätteen keräyksen kustannuksista ja sitä seuraavista tuotteiden kuljetuksen ja käsittelyn kustannuksista, mukaan lukien kustannukset, jotka aiheutuvat roskaantumisen puhdistamisesta.

misesta ja kyseisiin tuotteisiin liittyvistä 10 artiklassa tarkoitetuista valistustoimenpiteistä.

Kun kyseessä ovat kertakäyttöiset muovituotteet, jotka ovat pakkauksia, tässä kohdassa säädettyillä vaatimuksilla täydennetään direktiivissä 94/62/ETY ja direktiivissä 2008/98/EY säädettyjä laajennettua tuottajavastuuta koskevia järjestelmiä.

Liitteen E osan mukaan tämän artiklan soveltamisalaan kuuluvat mm. seuraavat kertakäyttöiset muovituotteet

- Elintarvikepakkaukset eli astiat, kuten kannelliset ja kannettomat rasiat, joissa säilytetään elintarvikkeita, jotka on tarkoitettu välittömään kulutukseen astiasta joko paikalla tai mukaan otettuna ilman lisävalmistamista, kuten elintarvikepakkaukset, joita käytetään pika-ruokaa varten, lukuun ottamatta juomapakkauksia, lautasia ja ruokaa sisältäviä pakketteja ja kääreitä
- Joustavasta materiaalista valmistetut paketit ja kääreet, joiden sisältämä ruoka on tarkoitettu nautittavaksi välittömästi paketista tai kääreestä ilman lisävalmistusta
- Juomapakkaukset, esimerkiksi astiat, joita käytetään nesteitä varten, kuten juomapullot ja niiden korkit ja kannet
- Juomamukit
- Suodattimelliset tupakkatuotteet ja suodattimet, jotka saatetaan markkinoille käytettäväksi yhdessä tupakkatuotteiden kanssa
- Kevyet muoviset kantokassit, sellaisina kuin ne määritellään direktiivin 94/62/ETY 3 artiklan 1c kohdassa

Erilliskeräys (9 art.)

Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta vuoteen 2025 mennessä kerätään erikseen liitteen F osassa lueteltuja kertakäyttöisiä muovituotteita määrä, joka vastaa painona 90 prosenttia kyseisistä kertakäyttöisistä muovituotteista, jotka saatetaan markkinoille tiettyinä vuosina. Kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi jäsenvaltiot voivat muun muassa:

- a) perustaa pantillisia palautusjärjestelmiä tai
- b) asettaa erilliskeräystavoitteita asianmukaisia laajennettua tuottajavastuuta koskevia järjestelmiä varten.

Liitteen F osan mukaan tämän artiklan soveltamisalaan kuuluvat kertakäyttöiset muovituotteet

- Juomapullot

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

Valistustoimenpiteet (10 art.)

Jäsenvaltioiden on toteutettava toimenpiteitä, jotta kuluttajille voidaan antaa liitteen G osassa lueteltuja kertakäyttöisiä muovituotteita ja muovია sisältäviä kalastusvälineitä koskevia tietoja seuraavista:

- a) käytettävissä olevat uudelleenkäyttöjärjestelmät ja jätehuoltovaihtoehtot kyseisiä tuotteita ja muovία sisältäviä kalastusvälineitä varten sekä parhaat käytännöt direktiivin 2008/98/EY 13 artiklan mukaisesti suoritettavaa ympäristöä suojelevaa jätehuoltoa varten;
- b) roskaantumisen sekä kyseisistä tuotteista ja muovία sisältävistä kalastusvälineistä aiheutuvan jätteen muun epäasianmukaisen loppukäsittelyn vaikutukset ympäristöön ja erityisesti meriympäristöön.

Liitteen G osan mukaan tämän artiklan soveltamisalaan kuuluvat mm. kertakäyttöiset muovituotteet

- Elintarvikepakkaukset eli astiat, kuten kannelliset ja kannettomat rasiat, joissa säilytetään elintarvikkeita, jotka on tarkoitettu välittömään kulutukseen astiasta joko paikalla tai mukaan otettuna ilman lisävalmistamista, kuten elintarvikepakkaukset, joita käytetään pika-ruokaa varten, lukuun ottamatta juomasäiliöitä, lautasia ja ruokaa sisältäviä paketteja ja kääreitä
- Joustavasta materiaalista valmistetut paketit ja kääreet, joiden sisältämä ruoka on tarkoitettu nautittavaksi välittömästi paketista tai kääreestä ilman lisävalmistusta
- Juomapakkaukset eli astiat, joita käytetään nesteitä varten, kuten juomapullot ja niiden korkit ja kannet
- Juomamukit
- Suodattimelliset tupakkatuotteet ja suodattimet, jotka saatetaan markkinoille käytettäväksi yhdessä tupakkatuotteiden kanssa
- Kevyet muoviset kantokassit, sellaisina kuin ne määritellään direktiivin 94/62/EY 3 artiklan 1c kohdassa.

Euroopan parlamentti ja Euroopan unionin neuvosto pääsivät 19.12.2018 alustavaan poliittiseen sopimukseen, joka perustuu edellä selostettuun komission esittämään kertakäyttöisiä muovituotteita koskevaan ehdotukseen. Euroopan parlamentti hyväksyi maaliskuun lopussa 2019 direktiivin, mutta direktiivi vaatii vielä ministerineuvoston hyväksynnän. Virallisen hyväksynnän jälkeen uusi direktiivi julkaistaan EU:n virallisessa lehdessä. EU-maiden on saatettava määräaikana direktiivi osaksi kansallista lainsäädäntöään.

4.5.5 Pakkausten arvonlisäverokohtelu

Arvonlisäverolain 78 §:n mukaan palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista maksettavia korvauksia käsitellään myynnin oikaisuerinä ja veron perusteesta saadaan vähentää palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettava korvaus ilman veron osuutta. Oikaisu voidaan tehdä sekä kuluttajille maksetuista että elinkeinonharjoittajille maksetuista korvauksista. AVL 118 §:n mukaan verovelvollisen korvauksen saajan on oikaistava ostetusta tavarasta tehtyä vähennystä pakkauksen ja kuljetustarvikkeen palautuksesta saadun korvauksen johdosta.

Arvonlisäverolakiin ei alun perin sisällynyt säännöstä palautuskelpoisten pakkausten ja kuljetustarvikkeiden myynnin verokohtelusta silloin, kun myytävään pakattuun tai kuljetettavaan tavarahan sovelletaan alennettua verokantaa. Verotuskäytännössä katsottiin, että palautuskelpoisen pakkauksen myyntiin sovelletaan tällöinkin yleistä verokantaa. Käytännön ongelmien välttämiseksi hyväksyttiin myös menettely, jonka mukaan vähittäiskaupat voivat myydä pakkauksen sisältöineen alennetulla verokannalla ja oikaista myynnistä suoritettavaa veroa yleisen verokannan mukaisesti joko kalenterikuukausittain tai viimeistään tilikauden viimeisellä kalenterikuukaudella. Oikaisu voitiin tehdä suoritettujen ostojen perusteella.

KHO muutti verotuskäytäntöä päätöksellään 28.12.1995 T 5401. Päätöksen mukaan nimenomaisen säännöksen puuttuessa arvonlisäverolakia oli tulkittava siten, että palautuskelpoista pakkausta pidetään osana myytävää tavaraa. Palautuskelpoisen pakkauksen myyntiin sovellettiin siten samaa verokantaa kuin myytävään tavarahan. Päätöksessä ei otettu kantaa siihen, miten oikaisu palautetusta pakkauksesta suoritetaan.

KHO:n päätöksen jälkeen oli käytännössä epäselvää, minkä verokannan mukaisesti palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista maksetusta korvauksesta suoritetaan AVL 78 §:ssä tarkoitettu oikaisu. Ottaen huomioon menettelyn tarkoitus ja se, että korvausta käsitellään myynnin oikaisueränä, oikaisun tulisi vastata myynnistä suoritettun veron määrää. Muussa tapauksessa menettely johtaisi perusteettoman veroetuuden syntymiseen. Oikaisun tekeminen alennettun verokannan mukaisesti oli kuitenkin ongelmallista, koska alen-

netun verokannan mukaan myytyjen ja yleisen verokannan mukaan myytyjen juomapullojen erottelu toisistaan palautusvaiheessa aiheuttaa käytännössä huomattavia vaikeuksia.

Palautettujen pakkausten ja kuljetustarvikkeiden verokohtelun selkeyttämiseksi ja perusteettomien veroetuuksien syntymisen estämiseksi arvonlisäverolakiin otettiin vuonna 1996 erityissäännös, jonka mukaan palautuskelpoisten pakkausten ja kuljetustarvikkeiden myyntiin sovellettaisiin aina yleistä verokantaa riippumatta pakattuun tai kuljetettavaan tavarahan sovellettavasta alennetusta verokannasta. Säännös sisällytettiin uuteen AVL 85b §:ään. Säännös ei koske sellaisia pakkauksia tai kuljetustarvikkeita, joiden palauttamisesta ei makseta korvausta.

Menettelyn yksinkertaistamiseksi lakiin otettiin lisäksi säännös sellaisten tilanteiden varalta, joissa pakkauksen ja sisällön myyntien erottelu toisistaan tuottaisi huomattavia vaikeuksia. Vähittäiskauppiat voivat tällöin soveltaa myynteihin samaa verokantaa tilikauden aikana. Kalenterikuukaudelta näin suorittamatta jäänyt vero tulee oikaista viimeistään tilikauden viimeisen kalenterikuukauden aikana. Oikaisu voidaan tehdä myös suoritettujen ostojen perusteella. Säännös on AVL 139a §:ssä.

4.6 Puolueiden ehdotuksia elin-tarvikeverotuksen kehittämiseksi

4.6.1 Vasemmistoliitto

Vasemmistoliitto totesi vuonna 2017 arvonlisäverotusta koskevaan valtiovarainvaliokunnan mietintöön (21/2017) jättämässään vastalauseessa, että alkoholimyyntiin liittyy monia tärkeitä elinkeinopoliittisia näkökohtia. Ala työllistää huomattavan määrän ihmisiä suoraan ja välillisesti niin tuotteiden valmistuksessa ja myynnissä kuin matkailu- ja ravintolatoiminnassakin. Esitettyjen veronkorotusten jälkeen hintaero kotimaan kauppojen ja matkailu- ja ravintola-alan myyntipisteiden ja ulkomaanliikenteen matkustaja-alusten verottoman myynnin välillä kasvaa.

Alkoholin jakelukanavista ravintola-anniskelu tuottaa eniten verotuloja ja työllisyyttä. Ravintola-anniskelu on vähentynyt yhtäjaksoisesti vuodesta 1997.

Elinkeinopoliittisten syiden lisäksi ravintolamyyntiin liittyy myös käyttökulttuuria koskeva näkökulma. Alkoholin kulutuksen painopisteen siirtyminen pois kodeista valvottuihin ja sosiaalista kanssakäymistä edistäviin tiloihin voisi osaltaan vähentää alkoholihaittoja ja edistää ravintolakulttuuria.

Yksi tapa rohkaista tällaista kulutustottumusten muutosta olisi ravintola-anniskelun hinnan alentaminen suhteessa kotimaiseen vähittäismyyntiin sekä ulkomaiseen tuontiin. Alkoholiveron korotus kuitenkin painottui oluisiin ja muihin mietoihin juomiin, jotka ovat ravintolakulutuksen päätuotteet, joten sen vaikutuksen voi arvioida olevan jopa päinvastainen, vaikka korotus onkin anniskelussa prosentuaalisesti pienempi kuin vähittäismyynnissä.

Ravintolapalveluiden (ml. ruuan) arvonlisäverokanta on alennettu 14 %:iin, mutta ravintola-alkoholista peritään täysi 24 %:n alv. Mikäli anniskelun verotus olisi samalla tasolla muiden ravintolapalveluiden verotuksen kanssa, ravintolamyynnin ja muun alkoholimyynnin välinen hintaero pienenesi. Tämä kannustaisi kulutuksen siirtämiseen ravintoloihin.

Staattisen laskelman mukaan anniskelun arvonlisäveron alentaminen vähentäisi valtion verotuloja reilulla 120 miljoonalla eurolla vuodessa. Käytännössä nettovaikutus valtiontalouteen jäisi huomattavasti pienemmäksi, koska alennus lisäisi ravintolapalveluiden ja -tuotteiden kysyntää, mikä vastaavasti lisäisi verotuloja ja työllisyyttä.

Siitä, mitkä arvonlisäveromuutoksen dynaamiset vaikutukset tarkalleen olisivat, on esitetty erilaisia arvioita. On esimerkiksi huomautettu, että tutkimusten mukaan kampaamoiden tai ravintolapalveluiden alv:n alentaminen ei ole merkittävästi siirtynyt kuluttajahintoihin. Ravintolapalveluiden osalta väite on kyseenalainen: Tilastokeskuksen tilastojen perusteella vuonna 2010 toteutetun ravintolaruuan arvonlisäveron alentamisen voi arvioida siirtyneen 78-prosenttisesti hintoihin koko ravintola-alalla. Myös Kuluttajatutkimuskeskuksen selvitys osoittaa veronalennuksen huomattavasti alentaneen ravintolaruuan hintaa.

Vasemmistoliitto ehdotti lausumaa, jonka mukaan eduskunta edellyttää, että hallitus valmistelee ja tuo eduskunnan käsiteltäväksi esityksen ravintola-anniskelun arvonlisäveron alentamisesta muiden ravintolapalveluiden tasolle.

Vasemmistoliitto julkaisi 28.8.2018 kestävän verouudistuksensa. Siinä todetaan ruuasta:

”Maataloudella on suuri vaikutus luonnon monimuotoisuuteen ja ilmastomuutokseen. Yksilön arjessa ruokavalinnat ovat yksi vaikuttavimmista keinoista oman ekologisen jalanjäljen pienentämiseksi. Ympäristövastuu ei kuitenkaan saa jäädä yksilön valintojen varaan, vaan koko ruokajärjestelmä on korjattava kestäväksi.

Maan multavuutta lisäävät viljelymuodot löytyvät tutkijoiden ja tuottajien yhteistyöllä. Kotimainen alkutuotanto ja jalostusketju ovat tärkeitä niin elävän maaseutumaiseman kuin ruokaturvankin kannalta.

Julkisissa hankinnoissa suositetaan kasvispainotteista lähi- ja luomuruokaa. Terveellisen ruuan tulee olla kohtuuhintaista ja tuottajan on saatava oikeudenmukainen korvaus työlleen.

Suomessa ei tällä hetkellä ole yleistä pakkausveroa. Ainoastaan juomapakkauksiin sovelletaan veroa. Pakkauksista yleisesti ottaen aiheutuu kuitenkin huomattavaa ympäristörasitusta. Suomessa tulisi selvittää ja mahdollisesti ottaa käyttöön yleinen pakkausvero, jonka suuruus vaihtelisi eri pakkausmateriaalien ja pakkaustyyppien ympäristöhaittojen mukaan. Tämä sekä tuottaisi valtiolle verotuloja että ohjaisi kestävämpien pakkausten käyttöön. Vaihtoehtoisesti pakkausten ympäristörasitetta tulisi vähentää tiukemman valmistus- ja kiertäyssääntelyn kautta.

- Kaikissa maataloustuissa huomioidaan ympäristönäkökohdat ja ympäristökorvauksen kriteerit muokataan vaikuttavammiksi ja selkeiksi.
- Maatalouden energiaverotus muutetaan tukemaan uusiutuvan energian käyttöä. Fossiilipolttoaineita tukeva energiaveron palautusjärjestelmä korjataan.
- Luodaan uusi sysäystuki luonnonmukaiseen tuotantoon siirtymiseksi ja lisätään samalla neuvontaa ja yhteistyötä tilojen välillä.
- Otetaan käyttöön uusi elintarvikkeiden valmistevero, joka perustuu tuotteiden ympäristö- ja terveysvaikutuksiin ja kohtelee kaikkia tuotteita samalla tavoin. (Esimerkiksi ”sokeriveron” tuotto olisi noin

100 miljoonaa euroa vuodessa, ja se myös ohjaisi kulutusta terveellisempään suuntaan.)

- Tuetaan paikallista ravinnekiertoa, jotta typpi ja fosfori säilyvät ruuantuotannossa, eivätkä siirry rehevöittämään vesistöjä. Tehokkaampi ravinnekierto myös parantaisi Suomen omavaraisuutta ja vaihtotasetta. Keinoina voivat toimia esimerkiksi verotus (15 % valmistusvero keinolannoitteelle tai pieni fosforin/typen määrään sidottu vero), tiukemmat laaturajoitteet ja kehittämistuki mm. tuontisoijan korvaamiseksi kotimaisella valkuaisella. Torjunta-aineiden osalta voidaan pohtia vastaavia toimia.
- Servitetään yleisen pakkausveron käyttöönottoa.”

Vasemmistoliiton vaihtoehtobudjetissa vuodelle 2019 oli kohta *Kestävyttä kulutusveroilla*. Siinä todettiin, että EU:n arvonlisäverotussääntöjen muuttuessa sallivammiksi Suomessa tulisi muutenkin ryhtyä käyttämään arvonlisäveroa ympäristöllisesti kestävien käytäntöjen kannustimena. Tämä tarkoittaisi esimerkiksi elintarvikkeiden ja palveluiden verokantojen määrittämistä myös niiden ympäristövaikutusten perusteella. Valmisteverotusta tulee myös kehittää kestävämpään suuntaan. Olisi valmisteltava ja otettava käyttöön uusi elintarvikkeiden valmistevero, joka perustuu tuotteiden ympäristö- ja terveysvaikutuksiin ja kohtelee kaikkien kategorioiden tuotteita samalla tavoin. Välittömänä toimenpiteenä olisi otettava käyttöön lisätyn sokerin määrään perustuva vero, jonka tuotto olisi noin 100 miljoonaa euroa vuodessa.

4.6.2 Siniset

Sinisten kansanedusraja *Tiina Elovaara* on ehdottanut vihannesten siirtämistä omaan nollaveroluokkaan.²⁵ Hän perustelee tätä tavoitteella muuttaa suomalaisten ruokailutottumuksia terveellisemmiksi ja arvioi, että uudistus parantaisi etenkin pienituloisten terveyttä. Hyvä, laadukas ja lähellä tuotettu ruoka on terveellistä ja ravitsevaa mutta usein kalliimpaa kuin paljon rasvaa, sokeria ja suolaa sisältävät heikoista raaka-aineista tehdyt valmisteet.

²⁵ Uusi Suomi 9.3.2018. – On huomattava, että tällainen ehdotus on nykyisen arvonlisäverodirektiivin vastainen. Suomelle ei ole annettu direktiivissä samanaista poikkeusta kuin esim. Isolle-Britannialle.

4.6.3 SDP

SDP:n vero-ohjelmassa 2018 (Verotus tulevaisuuden hyvinvointivaltiossa) todetaan, että kuluttamiseen ja tuotantoon kohdistuvia veronkorotuksia tulee ensisijaisesti välttää, sillä ne lisäävät eriarvoisuutta ja heikentävät eniten pienituloisimpien ostovoimaa. Esimerkiksi pienituloisiin raskaasti kohdistuvaa arvonlisäverotusta voitaisiin laskea, jos taloustilanne antaa siihen mahdollisuuden.

Alemmilla arvonlisäverokannoilla voitaisiin tukea kestäväää kuluttamista. Mahdolliset kulutukseen ja tuotantoon kohdistuvien verojen korotukset tulisi kohdistaa ympäristölle ja terveydelle haitallisten tuotteiden ja palvelujen verotukseen esimerkiksi poistamalla tarpeettomia verotuksia. Samalla tulisi varmistaa muilla toimenpiteillä, että eriarvoisuus ei kasva vaan päinvastoin vähenee.

Ilmastonmuutos on lähivuosikymmeninä suurin ihmiskunnan tulevaisuuteen kohdistuva uhka, ja sen torjunta on siksi keskeinen tavoite sosialidemokraateille. Verotus on ilmastonmuutoksen torjunnassa vain yksi työkalu, ja sitä on syytä käyttää ainoastaan silloin, kun se on muita vaihtoehtoja tehokkaampi tai täydentää niitä. Verotuksella tulee myös lisätä hyvinvointia mm. ohjaamalla kansalaisia terveellisempään kulutukseen ja liikkumiseen. Lisäksi verotuksella voidaan kattaa haitallisen kulutuksen yhteiskunnalle aiheuttamia kustannuksia.

SDP:n ohjelman tavoitteet koskevat verotuksen rakenteellista uudistamista eivätkä sisällä yksityiskohtaisia esityksiä esimerkiksi verotuista, niiden karsimisesta tai verokannoista.

Ympäristölle haitalliset verotuet tulisi lakkauttaa, jos niillä ei ole muita, hyödyllisiä vaikutuksia. Toisaalta voitaisiin kiristää haittaveroja tai luoda uusia, jos se todettaisiin tarpeelliseksi. Esimerkiksi arvonlisäverotusta voidaan käyttää kiertotalouden edistämisessä.

Samaa työkalua tulee käyttää myös uudistamaan terveysveroja ja esimerkiksi liikuntapalveluja tukevia verovähennyksiä. Alkoholiverolla ja tupakkaverolla on kahtalainen luonne: niillä pyritään samaan aikaan sekä vähentämään kyseisten tuotteiden kulutusta ja siitä aiheutuvia haittoja että keräämään varoja valtiolle. Samassa tarkoituksessa voisi olla perusteltua verottaa esimerkiksi sokerin, suolan tai rasvan käyttöä.

EU-komissio on ehdottanut arvonlisäveron uudistamista siten, että jäsenmaat voisivat jatkossa vapaammin käyttää alempia verokantoja. Tällöin arvonlisäverotusta voitaisiin käyttää tehokkaammin yhtenä työkaluna ilmastonmuutoksen torjunnassa, kun sekä kansallisesti että EU-tasolla määriteltäisiin kestävä kehityksen kriteerit eri arvonlisäkannoille.

Alennetut arvonlisäverokannat perustuvat nyt satunnaisiin eturyhmien saavutuksiin niin Suomessa kuin muuallakin. Jos voitaisiin sopia systemaattisista ja johdonmukaisista kestävä kehityksen kriteereistä, arvonlisävero voisi – rajatusti – ohjata kulutusta.

EU:n omien varojen hankkimiseksi on ehdotettu mm. eurooppalaisia kulutuksen hiilidioksidiveroa tuotannon hiilidioksidipäästöveron lisäksi. Kulutukseen kohdistuva hiilidioksidivero olisi mahdollista integroida EU:n arvonlisäverojärjestelmään, jonka ekologista ohjaavuutta voitaisiin vahvistaa yleisemmillä EU-tason kriteereillä.

SDP:n vaihtoehtobudjetissa 2019 todettiin:

- Makeisveron tilalle tulee valmistella uusi terveysperusteinen vero, jolla kerättäisiin 102 miljoonaa euroa. Eduskunnan sosiaali- ja terveysvaliokunta edellytti tällaista veroa kaksi vuotta sitten yksimielisessä mietinnössään.
- Ruokavalion muutos kohti kasvis- ja kalapainotteista ruokavaliota sekä hävikin torjunta.

SDP:n veroasiantuntija *Lauri Finér* on kuvannut asiaa seuraavasti:²⁶

”Kestävä kehityksen arvonlisäverolla tarkoitetaan systemaattista lähestymistapaa, jossa arvonlisäverokantojen määrittämisessä otetaan huomioon kestävä kehityksen näkökulma. Toisin sanoen kestävämpään kuluttamiseen sovellettaisiin alempia verokantoja ja haitalliseen kuluttamiseen yleistä tai korotettua verokantaa. Näin arvonlisäverotus ohjaisi kestävään kuluttamiseen ja tuotantoon. Kestävä kehitys tarkoittaisi ainakin ilmastomuutoksen torjuntaa, mutta se voidaan ymmärtää laajemminkin. Esimerkiksi terveelliset elämäntavat tai kulutettavien tuotteiden tuotantoon liittyvät ihmisoikeudet voitaisiin myös ottaa huomioon arvonlisäverotuksessa. Ympäristön suojelun ohella myös ihmisoikeudet parantuvat

²⁶ *Finér*, Mikä on kestävä kehityksen arvonlisävero? Veropolitiikka.blog/2018/06/14.

4 Suomen verojärjestelmän kehittäminen

esimerkiksi tilanteessa, jossa kulutus kohdistuu lähipalveluna tuotettuihin korjauspalveluihin heikkojen työolojen maasta tuodun uuden tavaran sijaan.”

Keskustelua ainakin lihaverosta voidaan pitää lähinnä aikuisviihteenä. Tällainen kestävä kehityksen arvonlisävero on utopistinen ajatusmalli, joka tuskin voi tulla seuraavan hallituksen ohjelmaan, vaikka suurin puolue olisi SDP ja pääministerinä sen puheenjohtaja.

4.6.4 Vihreät

Vihreiden ohjelmassa vuonna 2011 todettiin ravinnosta seuraavaa:

”Ravinnon osuus on noin neljännes yksityisen kulutuksen ympäristövaikutuksista, ja ruuan tuotanto on myös merkittävä ilmastonmuutoksen aiheuttaja. Ruuan elinkaaren aikaisista vaikutuksista suurin osa syntyy alkutuotannossa, joten maatalouspolitiikan keinoin säädellään suurelta osin myös ruokalautasen ympäristökuormaa.

Luomun suosimisen ohella kasvien lisääminen ruokavaliossa on merkittävä keino pienentää ravinnon ympäristöjälkeä, sillä eläinproteiinikilon tuottaminen vaatii usein moninkertaisen määrän luonnonvaroja kasvisproteiinikiloon verrattuna. Nykyisen kaltaisesta tehotuotetusta lihasta ja ylikalastetuista merenelävistä tulee vaihteittain luopua. Myös paljon luonnonvaroja vaativien kasvihuonevihannesten määrää tulee vähentää lautasella. Alkutuotannon ohella myös ruuan elinkaaren muilla osilla on väliä. Tutkimuksen mukaan suomalaiset kotitaloudet heittävät roskiin 120–160 miljoonaa kiloa ruokaa vuodessa. Ruokahävikin vähentäminen vähentäisi merkittävästi ruuan turhaa kulutusta. Vähittäiskauppojen ruokahävikki muodostaa merkittävän osan hävikistä. Kauppoja kannustetaan hävikin minimointiin esimerkiksi jätteiden hättaverolla ja vähentämällä kauppojen omistusoikeutta jätteisiinsä.

Vaikka ruuan turhaa ylipakkaamista ja pakastamista tulisi välttää, asianmukainen pakkaus ja säilytys parantavat merkittävästi ruuan säilymistä ja vähentävät ruokahävikkiä. Päivittäistavarakaupat ovat Suomessa merkittäviä energiankuluttajia, ja niiden asiakkaille tarjoamat valikoimat, ympäristötiedot ja kierrätysmahdollisuudet vaikuttavat kuluttajien ympäristöjälkeen laajemminkin. Kodeissa ruuan energiatehokas säilytys ja lämmitys sekä biojätteen kierrätys tai kompostointi vähentävät osaltaan ruokailun aiheuttamaa ilmastotaakkaa.

Globaalisti ruuan kuljetukset ovat iso ympäristövaikutusten aiheuttaja, mutta yksittäisen tuotteen elinkaaressa suurempi vaikutus voi olla sillä, kuljetaanko kauppaan pitkä matka yksityisautolla.

- Ylikalastuksen lopettamiseen tulee vaikuttaa mm. EU:n yhteisen kalastuspolitiikan kautta. Tuhlaavista kalastusmenetelmistä, kuten pohjatroolauksesta, tulee luopua. Myös kalakantojen elinympäristöjen pirstoutuminen ja valuma-alueiden saasteet tulee saada kuriin. Uhanalaisten kalalajien myynti kielletään.
- Kasvispainotteiselle ruualle on saatava enemmän arvoa julkisissa keittiöissä ja ravintoloissa. Monipuolisia vaihtoehtoja sisältävä kasvisruokapäivä tulee ottaa käyttöön kaikkiin julkisiin keittiöihin. Lisäksi kasvisruokaa, kuten myös muita ruuan elinkaaren kestävyysvaikutuksia, tulee painottaa kokkien ja muun keittiöhenkilökunnan koulutuksessa ja jatkokoulutuksessa. Tavoitteena on, että kestävämpien elintarvikkeiden käyttö julkisyhteisöjen ja yritysten keittiöissä tarjotuissa ruoka-annoksissa kasvaa vuosittain 10–15 prosenttia.
- Elintarviketeollisuuden ja vähittäiskaupan kanssa tehdään työtä muun muassa energiatehokkuuden parantamiseksi, biojätteen ja pakkausten minimoimiseksi ja kierrättämiseksi, kestävien elintarvikkeiden valikointien lisäämiseksi sekä ympäristötiedon levittämiseksi.
- Elintarvikkeiden ympäristöselosteita ja -merkintöjä tulee kehittää suuntaan, joka mahdollistaa tuotteiden ja tuoteryhmien välisen vertailun tuotteiden keskeisimpien ympäristövaikutusten välillä (elinkaaren aikaiset kasvihuonekaasupäästöt, vesistöjä rehevöittävä vaikutus sekä luonnonvarojen kulutus). Myös eläinten hyvinvointiin liittyviä merkintäjärjestelmiä on kehitettävä.
- Ruokajätteen määrän vähentämisestä on parhaillaan käynnissä tutkimus, jonka pohjalta tulee ryhtyä toimiin ruuan haaskuun pienentämiseksi. Myös elinkeinotoiminnassa ja kotitalouksissa syntyvän biojätteen lajittelua ja hyödyntämistä materiaalina tulee parantaa.
- Seuraavalla hallituskaudella tulee tehdä selvitys taloudellisista ohjauskeinoista, joiden avulla voidaan tukea ympäristöystävällisten elintarvikkeiden kulutusta ja rokottaa runsaasti luonnonvaroja kuluttavaa ruokaa. Tarkastelun kohteeksi tulee ottaa ainakin valmisteverot ja lihavero.
- Lihatieotukseen tällä hetkellä suunnatut julkiset viestintätuet tulee poistaa ja siirtää kestävä ravinnon edistämiseen.

Vihreät pitävät edelleenkin esillä ajatusta lihaverosta. Esimerkiksi *Iiris Suomela* Vihreistä nuorista painotti vuonna 2017, että liha- ja maitotuotteiden haittavero olisi ensisijainen keino maataloustuotteiden ilmastovaikutuksien vähentämisessä.

Myös lokakuussa 2018 Vihreät kannattivat lihaveron käyttöönottoa. He totesivat silloin, että hintaohjaus olisi keino vähentää eläin-

peräisten tuotteiden kulutusta ja veron avulla saataisiin kasvisruuasta edullisempaa. Nythän rahaa käytetään paljon kotieläintuotannon tukemiseen, joten kasvisruuan on vaikea ottaa hintakuilua kiinni. Jos karsittaisiin vain tukia, niin tuontilihan määrä kasvaisi, ja sitä Vihreät eivät halua. Vihreät esittivät vaihtoehtobudjetissaan vuodelle 2019, että eläintuotteille asetettaisiin vero tuotannon synnyttämien kokonaispäästöjen mukaan. Sokeriveroa vihreät esittivät kannettavaksi 130 miljoonaa euroa.

4.6.5 Kristillisdemokraatit

Kristillisdemokraatit ovat tiedotteessaan 15.10.2018 ehdottaneet kasvien arvonlisäveron alentamista ja sitä kautta tukea kasvisruuan käytölle. Kaikille tuoreille kasviksille, kuten vihanneksille, juureksille ja hedelmille, esitetään alennettua 10 %:n arvonlisäverokantaa. Puolueen mukaan kyse on myös ilmastopoliittisesta valinnasta. Terveellisempien elintarvikkeiden kulutuksen lisäämisellä olisi kristillisdemokraattien mukaan myös kansanterveyden kannalta myönteisiä vaikutuksia. Puolue pitää tärkeänä, että muidenkin elintarvikkeiden verotusta kevennetään pidemmällä aikavälillä. Suomen arvonlisävero elintarvikkeille on kansainvälisesti korkealla tasolla. Uudistus todennäköisesti lisäisi terveellisten tuoreiden vihannesten ja hedelmien kysyntää. Näin veronkevennyksestä hyötyisivät myös kotimaiset tuottajat ja uudistuksella olisi positiivisia kansantaloudellisia ja työllistäviä vaikutuksia.

Vaihtoehtobudjetissaan vuodelle 2019 kristillisten eduskuntaryhmä totesi, että Suomen korkeaa elintarvikkeiden verotusta tulee keventää. Ensimmäisenä tulee keventää ns. hevi-tuotteiden arvonlisäveroa. Kasvisruuan käytön tukemiseksi puolue esitti alennettua 10 %:n arvonlisäverokantaa kaikille tuoreille kasviksille, kuten vihanneksille, juureksille ja hedelmille, Hevi-tuotteiden hintoja alentamalla lisättäisiin terveellisten tuoreiden hedelmien ja vihannesten kysyntää. Verokevennyksestä hyötyisivät myös kotimaiset tuottajat, jolloin uudistuksella olisi positiivisia vaikutuksia kansanterveyteen ja työllisyyteen.

Kansanterveydellisten vaikutusten lisäksi hevi-ale olisi tärkeä askel ilmastotalkoissa. Kansainvälisen ilmastopaneelin IPCC:n ilmasto-

raportin mukaan ruokavaliota olisi syytä muuttaa kasvispainotteisemmaksi ja sitä kautta hillitä tehokkaasti ilmastonmuutosta. Terveellisten hevi-tuotteiden veronalennuksen rinnalla kristillisdemokraatit esittivät terveysperusteisen sokeriveron käyttöönottoa.

Sokeriveron lisäksi kristillisdemokraatit esittivät myös energiajuomien lisäverotusta sekä alkoholiveron korottamista.

4.6.6 RKP

Ruotsalaisen kansanpuolueen eduskuntaryhmän vaihtoehtobudjetissa 2019 todettiin:

”Tarvitsemme veropolitiikan, jossa palkansaajalle jää enemmän käteen. --- kotitaloudet, joilla on enemmän tuloja käytettävissään, vauhdittavat taloutta ja luovat siten pohjan monipuolisemmalle palveluntarjonnalle. --- on oikein laskea työn verotusta, kunhan se tapahtuu sosiaalisesti oikeudenmukaisella tavalla. Alv-korotusta pidetään usein huonona vaihtoehtona matalapalkkaisille, eläkeläisille ja opiskelijoille. Meidän mallimme ei ole sitä. Meidän mallissamme korotamme takuueläkettä ---, poistamme kansaneläkkeen indeksijäädytyksen, alennamme päivähoitomaksuja ja korotamme opintotuen ---.

Haluamme toteuttaa verouudistuksen, joka alentaa työn verotusta ja nostaa kulutusveroa. Tämä tapahtuu nostamalla kaikkia kolmea arvonlisäverokantoja 0,5 prosenttiyksiköllä. Koko alv-korotuksen summa vastaa tuloverotuksen alentamisen summaa 409 000 000 euroa.”

4.6.7 Muut puolueet

Kokoomus, keskusta ja perussuomalaiset ovat melko konservatiivisia; ne eivät ole viime vuosina näyttävästi vaatineet muutoksia nykyiseen elintarvikeverotukseen. Kokoomuksen ja keskustan osalta syy lieene ainakin osittain siinä, että ne ovat voineet hallituspuolueina jo toteuttaa omia tavoitteitaan. Puheenjohtaja *Juha Sipilä*n mukaan keskusta ei hyväksy uusia veroja, jotka nostaisivat lapsiperheiden ja pienituloisten ruokalaskun loppusummaa ja vaarantaisivat myös suomalaisen ruoan tulevaisuutta alkutuotannosta teollisuuden työpaikkoihin.²⁷

²⁷ Iltalehti 23.3.2019.

4.6.8 Puolueiden kansanedustajaehdokkaiden kannanotot vaalikoneessa 2019

Kevään 2019 eduskuntavaaleja varten tehdyssä Ylen vaalikoneessa kansanedustajaehdokkaiden arvioitavana oli väite ”Valtion pitää ohjata suomalaiset syömään vähemmän lihaa esimerkiksi verotuksen avulla”. Asteikko oli 1:stä 5:een; 1 merkitsi täyttä erimielisyyttä ja 5 täyttä samanmielisyyttä. Eri puolueiden kannattajat jakautuivat tämän väitteen kohdalla seuraavasti:²⁸

Vihreät	4,4
Vasemmistoliitto	3,7
SDP	2,7
RKP	2,4
Kristillisdemokraatit	2,3
Kokoomus	2,2
Keskusta	1,8
Sininen tulevaisuus	1,7
Perussuomalaiset	1,2

Vasemmistoliitto tuskin on seuraavassa hallituksessa. Vaikka hallituksessa olisivat sekä SDP että vihreät, lihalle tuskin säädettäisiin ankarampaa veroa kuin elintarvikkeille yleensä. Kysymys ei ole vain poliittisesta tahdosta vaan myös siitä, mikä on juridisesti mahdollista.²⁹ Paremminkin voisi onnistua tuoreiden hedelmien ja vihannesten arvonnäisäverokannan säätäminen muiden elintarvikkeiden verokantaa alemmaksi.

²⁸ Ministeriöiden teettämän Ilmastobarometrin kyselyssä oli väite: ”Ruuan verotusta tulisi kehittää niin, että ruuan verotusta yleisesti laskettaisiin mutta päästöiltään suurempien tuotteiden kuten lihan ja maitotuotteiden verotusta nostettaisiin.” Väittämän kanssa oli jokseenkin samaa mieltä tai täysin samaa mieltä yhteensä 48 % vastaajista (Uusi Suomi 18.3.2019).

²⁹ Ks. myös neutraalisuutta korostavat valtiovarainministeriön kulutusverotusasian-tuntijoiden *Suvi Anttilan* ja *Merja Sandellin* kannanotot Uuden Suomen haastattelussa 19.3.2019.

5

Ympäristö, hyvinvoivat verovelvolliset ja terve verokarhu

5.1 Elintarvikkeiden ympäristö- kuormitus ja kansalaisaloite liha- ja maitotuotteiden veron nostamiseksi

Ilmasto-opas.fi-verkkopalvelun sisällöstä ja ylläpidosta vastaavat yhteistyössä Ilmatieteen laitos, Suomen ympäristökeskus ja Aalto-yliopisto. Ilmasto-oppaan mukaan keskeisiä toimia ruuan ilmastovaiikutusten vähentämisessä ovat eläinperäisten tuotteiden kulutuksen vähentäminen ja kasvien osuuden lisääminen, jätteen joutuvan ruuan vähentäminen, kotimaisen ja osin luomu- ja lähiruuan suosiminen, ruuan tuotanto-, valmistus- ja säilytysmenetelmien energiatehokkuuden parantaminen sekä ostosmatkojen järjeistäminen. Opas jakautuu seuraaviin osiin:

- kohtuutta, kotimaista ja kasviksia
- tyhjiä kalorien välttäminen
- lihan kulutuksen vähentäminen

5 Ympäristö, hyvinvoivat verovelvolliset ja terve verokarhu

- pienempi liha-annos ja kasviproteiinit
- maatalouden ilmastovaikutukset
- talvinen kasvihuoneviljely
- luomuviljelyn ruuan ympäristövaikutukset
- kuljetukset ja ostosmatkat
- lähiruoka
- ruuan haaskaus
- ruuan valmistus ja säilytys.

Verkkosivulla todetaan:

”Ilmasto-opas.fi sisältää tekijänoikeudellisesti suojattua aineistoa. Verkkosivujen sisältöä tai sen osaa ei saa missään muodossa levittää, julkaista, siirtää tai kopioida ilman erillistä lupaa, näissä käyttöehdoissa mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta.

Sivujen ja niiden sisältämien tietojen käyttö yksityiseen ja ei-kaupalliseen tarkoitukseen, opetus- ja tutkimuskäyttöön sekä lehdistötiedotteiden käyttö julkiseen tiedonvälitykseen on sallittu sillä edellytyksellä, että tiedon lähde mainitaan sitä käytettäessä.

Ilmasto-opas.fi-verkkopalvelun osia ei saa irrottaa eikä kopioida sivustolta muihin verkkopalveluihin tai sovelluksiin. Internetissä tapahtuva käyttö on aina julkista, ei yksityistä, joten tietojen irrottamista tai kopiointia verkkopalvelusta ei saa tehdä edes ei-kaupallisessa tarkoituksessa.”

Koska oppaan asenne tiedon vapaaseen jakamiseen on näin kielteinen, en selosta kyseistä lähdettä tarkemmin. Minä teen nykyisin kaikki kirjani open access -periaatteella, ja tutkimukseni ovat netistä kaikkien maksutta vapaasti saatavissa ja hyödynnettävissä.

Sonja Tigonon on marraskuussa 2018 tehnyt kansalaisaloitteen, joka koskee liha- ja maitotuotteiden veron nostamista ilmastonmuutoksen hillitsemiseksi. Ehdotuksessa mm. todetaan, että hiilijälkeä voi pienentää monella tavalla ja että yksilön kannalta yksi tärkeimpiä tapoja hillitä ilmastonmuutosta on ruokavalion muuttaminen. Energiaa on kulutettava vähemmän ja tehokkaammin, hiilinieluista on huolehdittava ja hiilidioksidia sidottava maaperään. Kasvien osuutta ruuassa tulee lisätä. Liha- ja maitoveron nostamisella valtiovallan on vähennettävä eläinperäisten tuotteiden kulutusta ja tuettava ilmastonmuutoksen pysäyttämistä/hidastamista. – Aloite ei ole saavuttamassa eduskuntakäsittelyyn vaadittavaa 50 000 kannattajan rajaa.

5.2 Verokarhun rooli hyvinvointivaltiossa

Olennainen terveysveroihin liittyvä ongelma on se, että nämä verot kohdistuvat suhteellisesti enemmän matalatuloisiin kotitalouksiin kuin suurituloisiin kotitalouksiin.³⁰ Ensinnäkin makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaverot on selvästi regressiivinen. Matalin tulodesiili käyttää tuloja näihin tuotteisiin noin neljä kertaa enemmän kuin korkein tulodesiili ja noin kaksi kertaa enemmän kuin kuluttajat keskimäärin. Myös alkoholivero on regressiivinen erityisesti tarkasteltaessa matalinta tulodesiiliä, joka käyttää tuloja alkoholiin noin kaksi kertaa enemmän kuin muissa tulodesiileissä alkoholiin tuloja käytetään – toisin sanoen kaikissa tulodesiileissä tuloista käytetään suhteellisesti jotta-kuinkin saman verran alkoholiin. Tupakkaverot taas on tulonjakovai-kuutuksiltaan selvästi regressiivinen: matalin tulodesiili on uhrannut tulojaan yli seitsemän kertaa enemmän tupakkaan kuin korkein tulodesiili ja lähes kolme kertaa enemmän kuin kuluttajat keskimäärin. On kuitenkin korostettava, että *tulo- ja varallisuuserojen tasoittamiseen sopivat progressiivinen tuloverotus ja varallisuusverotus sekä hyvä sosiaaliturva paljon paremmin kuin kulutusverolainsäädäntö*.

Verotuksen perustehtävä on ollut ja on yhä fiskaalinen eli tulojen kerryttäminen valtiolle. Elintarvikeverotuksessa tuttuja ovat olleet myös maatalous- ja elinkeinopoliittiset pyrkimykset. Myöhemmin verotukseen on sisällytetty terveystaloudellisiaakin. Viime vuosikymmeninä verotukseen on alettu liittää ympäristöpoliittisiaakin tavoitteita. Elintarvikkeiden kulutusverotuksessa luonnonsuojelu näkyy kuitenkin toistaiseksi lähinnä vain kehittämisideoina, joissa ankarampaa verotusta vaaditaan esimerkiksi lihatuotteille.

Rooman sektorijaossa sotavoimien ylipäällikköinä toimivat *Mars* ja *Minerva*. *Amor* ja *Venus* puolestaan huolehtivat rakkaussasioista. Kuolemaan liittyvistä järjestelyistä vastasi *Pluto*. Kotitöiden valvonta kuului *Vestalle*. *Dianalta* sai metsästysluvat, maatalousasiat kuuluivat *Saturnuksen* toimivaltaan. Kaupankäyntiä valvoi *Mercurius*, ja merenkulkua turvasi *Neptunus*. Sivistys oli *Apollon* huolena.

³⁰ Ks. esim. *Kalle Määttä* Terveysverot. Terveysten vai verotuksen tähden, Verotus 2012 s. 515 ja siellä mainittu *Riihelän* tutkimus.

Kreikkalaisessa mytologiassa lääkinnän ja terveyden jumala oli *Asklepios*. Hän oli *Apollonin* ja *Koronis*-nimisen kuolevaisen naisen poika, jonka *Zeus* surmasi, koska Asklepios herätti taidollaan kuolleekin. Asklepioksen symbolina oli käärme, usein kuvattuna hänen sauvansa ympäri kiemurtelevana. Tämä käärme esiintyy lääketieteen tunnuksena nykyisinkin. Kreikassa Asklepioksen temppelit muodostivat maan terveydenhuollon ytimen. Niissä parantamismenetelminä olivat jumalallinen ilmestys, pesut, ruokavaliot ja yrtilääkintä.

Yksijumalaisessa kulttuurissamme verokarhua on saatettu vaatia hoitamaan kaikki elämänalueet, myös terveyden ja ympäristön. Verojärjestelmä pysyy kuitenkin terveempänä eli toimivampana, jos sille ei aseteta sellaisia tehtäviä, jotka soveltuvat paremmin muiden hoidettaviksi tai verovelvollisten omalle vastuulle. Tämä tarkoittaa neutraaliuden korostumista verotuksessa. Koska olemme jäsenenä EU:ssa, jossa tavarat ja ihmiset liikkuvat vapaasti, kansalliset mahdollisuutemme omintakeisiin terveys- ja ympäristöveroihin ovat oikeudellisesti ja tosiasiallisesti hyvin rajalliset.

Alkoholi ja tupakka soveltuvat hyvin terveystalouden valmisteverotuksen kohteeksi jatkossakin, virvoitusjuomaverot sen sijaan on kyseenalaisempi. Makeisten ja jäätelön valmisteveroa ei tulisi siihen liittyvien oikeudellisten ongelmien vuoksi palauttaa. Samoista syistä erityiset sokeri-, suola-, rasva-, liha- ja maitoverot eivät vaikuta realistisilta vaihtoehdoilta.

Elintarvikkeet sen sijaan voitaisiin ilman oikeudellisia ongelmia säätää arvonlisäverotuksessa yleisen verokannan piiriin. Näinhän on tapahtunutkin EU-maista Bulgariassa, Liettuassa, Tanskassa ja Virossa. Muutos voitaisiin toteuttaa kerralla tai vähitellen muutaman vuoden aikana. Jos elintarvikkeet säädettäisiin yleisen verokannan alaisiksi, myös makeisten, jäätelön, sokerin, suolan, lihan, maidon ja rasvojen verotus jonkin verran voimistuisi, mikä saattaisi hieman vähentää ylensyömisalttiutta.

Elintarvikkeiden ja rehujen alennettu arvonlisäverokanta on maamme suurimpia verotukia, vuosittain yli 1,2 miljardia euroa. Alennettujen verokantojen piirissä olevien tuotteiden karsiminen mahdollistaisi alennuksen yleiseen arvonlisäverokantaan tai ainakin vähentäisi paineita yleisen arvonlisäverokannan korottamiseen. Neutraalisuuden korostamisen kulutusverotuksessa voidaan olettaa myös

palvelevan kokonaistaloudellista tehokkuutta, vaikka se heikentäisi joidenkin yritysten asemaa.

Jos ja kun kaikkia elintarvikkeita ei meillä ainakaan vielä säädetä yleisen verokannan piiriin, alemman verokannan hyödykkeiden piiriä voitaisiin ehkä yrittää olennaisesti supistaa. Terveys- ja ympäristösyistä elintarvikkeiden alempi verokanta saatettaisiin rajata koskemaan esimerkiksi tuoreita ja jäähdytettyjä *kasviksia* (tullitariffin ryhmästä 7) sekä tuoreita ja kuivattuja *hedelmiä* (tullitariffin ryhmästä 8).³¹ Niihin sovellettava verokanta voisi olla vaikkapa 10 %.

³¹ Näistä ryhmistä ks. tarkemmin edellä luvut 3.6 ja 3.7.



Liite: Elintarvikkeiden arvonlisäverotuksen viranomaisohjeet Yhdistyneessä kuningaskunnassa



1. Home (<https://www.gov.uk/>)
2. Money (<https://www.gov.uk/money>)
3. Business tax (<https://www.gov.uk/money/business-tax>)
4. VAT (<https://www.gov.uk/money/vat>)

Guidance

Food products (VAT Notice 701/14)

Find out which types of food are zero-rated and which are standard-rated for VAT purposes.

Published 10 February 2014

From:

HM Revenue & Customs (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>)

Contents

- Detail
- 1. Overview
- 2. General VAT liability rules
- 3. General food products
- 4. Specialised products
- 5. Products used in commercial food manufacture
- 6. Mixed supplies: mixtures, promotional linked items and packaging
- Your rights and obligations
- Help us improve this notice
- Putting things right
- How we use your information

Detail

This notice cancels and replaces Notice 701/14 (October 2011).

1. Overview

1.1 This notice

This notice explains when food can be zero rated. It's been updated from the 2011 version to include information about the liability of sports nutrition drinks.

1.2 Who should read this notice

You should read this notice if you're a food:

- producer
- manufacturer
- wholesaler
- retailer

1.3 Law

The VAT Act 1994 (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>) of which:

- section 30 (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/30>) states that supplies of goods and services specified in Schedule 8 to the Act (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>) are zero rated
- schedule 8 (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>), Group 1 specifies when food of a kind used for human consumption is zero rated

2. General VAT liability rules

2.1 Food supplied in the course of catering

You must always standard rate food supplied in the course of catering, including hot take-away food. Further information can be found in VAT Notice 709/1: catering and take-away food (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7091-catering-and-take-away-food>).

2.2 Food not supplied in the course of catering

Most food of a kind used for human consumption (see paragraph 2.3) is zero rated. There are, however, some exceptions as follows:

You must always standard rate	But you can zero rate
Ice cream, similar products, and mixes for making them - see paragraph 3.5	Frozen yoghurt that's designed to be thawed before being eaten
Confectionery, apart from cakes and some biscuits - see paragraph 3.6	Drained cherries and candied peel
Alcoholic beverages - see paragraph 3.7	-
Other beverages, and preparations for making them - see paragraph 3.7	Milk and milk drinks, tea, maté, herbal tea, coffee and cocoa, preparations of yeast, meat and egg
Potato crisps, roasted or salted nuts and some other savoury snack products - see paragraph 3.8	-
Products for home brewing and wine making see paragraph 3.7	-

How these criteria apply to general and specialised food products is explained in section 3 and section 4.

2.3 The meaning of 'food of a kind used for human consumption'

A product is 'food of a kind used for human consumption' if:

- the average person, knowing what it is and how it's used, would consider it to be food or drink
- it's fit for human consumption

The term includes products:

- eaten as part of a meal, or as a snack
- like flour, which, although not eaten by themselves, are recognised food ingredients

The term would not usually include:

- medicines and medicated preparations
- dietary supplements, food additives and similar products, which, although edible, are not food

Some produce that's unfit for human consumption, such as waste and contaminated food products (including used cooking oil), may be eligible for zero rating as animal feeding stuffs - see VAT Notice 701/15: animals and animal food (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70115-animals-and-animal-food>).

Produce which is unfit for either human or animal consumption (for example, abattoir offal sold for processing into fertiliser) is standard rated.

2.4 Food processing services

If you apply a treatment or process to another person's goods so that new zero-rated food products are produced, you can zero rate your services. Further information can be found in VAT Notice 701/40: food processing services (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70140-food-processing-services>).

3. General food products

This section explains how the criteria for zero rating explained at paragraph 2.2 apply to general food products supplied for both home consumption and for processing within the food industry.

If you're supplying food in the course of catering you should read VAT Notice 709/1: catering and take-away food (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7091-catering-and-take-away-food>).

3.1 Basic foodstuffs

You can zero rate all supplies of unprocessed foodstuffs such as:

- raw meat and fish
- vegetables and fruit
- cereals, nuts and pulses
- culinary herbs

It does not matter whether you supply these unprocessed foodstuffs direct to the public or for use as ingredients in the manufacture of processed foods, provided they're fit for human consumption.

In summary:

Food item	Rate of VAT	Notes
Meat and poultry, for example, beef, lamb, pork, chicken and so on	Zero rate	Butchered or complete carcass
Exotic meat, for example, horse, ostrich, crocodile, kangaroo, and so on	Zero rate	Butchered or complete carcass
Live animals	Zero rate	If of a species generally used for human consumption
Live horses	Standard rate	Not a recognised food species, see VAT Notice 701/15: animals and animal food (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70115-animals-and-animal-food)

Liite

Animal products other than for human or animal food	Standard rate	For example, for medicinal purposes
Fish	Zero rate	If fit for human consumption
Live fish	Zero rate	If of a species generally used for human consumption
Ornamental fish, such as Koi carp	Standard rate	If prepared for human consumption, they are zero rated
Fish for bait	Standard rate	Unless fit for human consumption
Fish withdrawn from the food market under EU fisheries rules	Zero rate	If of a quality fit for human consumption
Vegetables and fruit	Zero rate	If of a quality fit for human consumption. However, for growing plants and seedlings, see VAT Notice 701/38: seeds and plants (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70138-seeds-and-plants)
Culinary herbs and spices	Zero rate	See VAT Notice 701/38: seeds and plants (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70138-seeds-and-plants)
Ornamental vegetables	Standard rate	For example cabbages, that are grown for their appearance rather than consumption
Fruit and vegetable pulps, such as pureed apple used for cooking	Zero rate	Pulps that are to be made into beverages, for example, fruit and vegetable smoothies are standard rated - see paragraph 2.2
Juice and juice concentrates	Standard rate	Beverages or products for the preparation of beverages are standard rated - see paragraph 2.2
Cereals	Zero rate	However supplied, such as growing crop, bulk or retail. See also VAT Notice 701/15: animals and animal food (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70115-animals-and-animal-food)
Nuts and pulses	Zero rate	If raw and unprocessed for human consumption. Also roasted or salted nuts in their shells, however supplied bulk or retail - see also VAT Notice 701/15: animals and animal food (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70115-animals-and-animal-food)
Nuts if shelled and either roasted or salted	Standard rate	

3.2 Ingredients and additives used in home cooking and baking

As a general principle, you can zero rate a product sold for use as an ingredient in home cooking or baking if it:

- has some measurable nutritional content
- is used solely or predominantly, in the particular form in which it's supplied, in the manufacture of food
- is not one of the excepted items, see paragraph 2.2

In summary:

Food item	Rate of VAT	Notes
Prepared cake, sauce, soup and other mixes	Zero rate	For making up in the home kitchen
Mixes for ice-cream and similar frozen products	Standard rate	See paragraph 3.5
Vegetable oils, maize (corn), rapeseed, groundnut (arachis), olive (including olive oil BP), almond (but not bitter almond oil), sesame seed, sunflower seed, palm kernel, walnut, soya and blends of these	Zero rate	Even if they're used as massage or cosmetic oils, provided they're of a type and grade suitable for culinary purposes, and they don't contain any substance, such as perfume, that would make them unsuitable for culinary use
Linseed oil and essential oils	Standard rate	Not food
Waste and used oil for recycling	Standard rate	May be eligible for relief as animal feed - see VAT Notice 701/15: animals and animal food (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70115-animals-and-animal-food)
Starch and gelatine	Zero rate	Provided they are edible. This doesn't apply to starch for stiffening shirt collars, or 'photographic' gelatine
Salt for culinary use	Zero rate	Including fine salt, dendritic salt, and, in retail packs (12.5kg or less) - rock and sea salt
Non-culinary salt	Standard rate	Including compacted salt (pellets and tablets), granular salt, rock salt (other than retail packs), soiled salt, salt for dishwashers and salt of any type for non-food use
Sweeteners	Zero rate	Including natural products like honey and sugar, and artificial products like saccharin, aspartame and sorbitol
Flavourings and flavour enhancers	Zero rate	Including natural essences such as peppermint and vanilla, culinary rosewater and synthetic flavourings

Flavouring mixes	Zero rate	Including dusting powders, blended seasonings and marinating mixes, whether natural or synthetic
Monosodium glutamate	Standard rate	Not a food product in its own right
Other food additives such as baking powder, cream of tartar, rennet, lactase and pectin for culinary use	Zero rate	
Non-food additives such as bicarbonate of soda, saltpetre and other single chemicals for use in brining or other processing of meats or fish	Standard rate	

3.3 Processed foods

If you supply processed or prepared foodstuffs you need to check that they're not standard rated - see paragraph 2.2. You may also have to decide whether your supplies are in the course of catering and therefore standard rated - see paragraph 2.1.

In summary:

Food item	Rate of VAT	Notes
Canned and frozen food other than ice cream and similar frozen products	Zero rate	These have the same liability of the unprocessed product, such as peas or fish
Ice creams, sorbets, frozen yoghurt (designed to be eaten as such) or ice lollies	Standard rate	See paragraph 3.5
Chilled or frozen ready meals, convenience foods, and so on	Zero rate	For further preparation, such as reheating at home
Cold sandwiches	Zero rate	Zero rated as prepared food unless a supply made in the course of catering when standard rated - see paragraph 2.1

3.4 Bakery products

Although most traditional bakery products, such as bread, biscuits and cakes, are zero rated, some confectionery is standard rated including:

- biscuits wholly or partly covered in chocolate (or some product similar in taste and appearance)
- any item of sweetened prepared food, other than cakes and non-chocolate biscuits, which is normally eaten with the fingers

See also paragraph 3.6.

Examples of bakery products and their VAT liability:

Zero rated	Standard rated
Bread and bread products such as rolls, baps and pitta bread	The same products supplied as part of a hot take-away meal, such as a hot hamburger in a bun, or a hot kebab in a pitta or to 'eat in' - see VAT Notice 709/1: catering and take-away food (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7091-catering-and-take-away-food)
Cakes including sponges, fruit cakes, meringues, commemorative cakes such as a wedding, anniversary or birthday cakes	Cakes supplied in the course of catering - see VAT Notice 709/1: catering and take-away food (https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7091-catering-and-take-away-food)
Slab gingerbread	
Flapjacks	Cereal, muesli and similar sweet tasting bars
Marshmallow teacakes - with a crumb biscuit or cake base topped with a dome of marshmallow coated in either chocolate, sugar strands or coconut Scottish snowballs - a dome of marshmallow coated with chocolate or coconut, aerated and boiled (not baked), they have a short shelf life and harden rapidly when removed from the packet	Other types of snowballs such as Swedish snowballs with a longer shelf life
'Crunch cakes' corn flakes or any other breakfast cereal products coated in chocolate or carob and pressed into brittle flat cakes	Florentines
Caramel or 'millionaire's' shortcake consisting of a base of shortbread topped with a layer of caramel and (usually) chocolate or carob	Shortbread biscuits partly or wholly chocolate-covered
Lebkuchen	Coconut ice

3.4.1 Cake decorations

If you sell inedible cake decorations with a cake, such as silvered horseshoes or bride and groom figures with wedding cakes, you don't have to treat your supply as a mixed supply and account for VAT on the decoration unless it's clearly a separate item in its own right. For example, a toy supplied as decoration to a child's birthday cake which is clearly intended to be kept and played with after the cake has been eaten. However you may still be able to treat the supply of the cake and the toy as a single supply if the linked goods conditions are met, see paragraph 6.1.

Liite

Examples of commonly found products used as cake decorations:

Zero rated	Standard rated
Chocolate couverture, chips, leaves, scrolls and so on (designed specifically as cake decorations)	Chocolate buttons (except packets of mini-chocolate buttons sold for use in baking)
Jelly shapes, sugar flowers, leaves etc designed specifically as cake decorations	Chocolate flakes (except when they are supplied within the bakery and ice cream industries, when they may be zero rated if sold in packs of one gross or more, clearly labelled 'for use as cake decorations only: not for retail sale')
Hundreds and thousands, vermicelli and sugar strands	Any other items which are sold in the same form as confectionery
Royal icing	
Toasted coconut and toasted almonds held out specifically for baking use	
Cherries used in baking (often described as 'glacé')	
Edible cake decorations whether sold as part of a cake or sold separately unless they fall within the exceptions relating to confectionery (see paragraph 3.6) or roasted nuts (see paragraph 3.8)	Inedible cake decorations sold on their own

3.4.2 Biscuits

Biscuits covered or partly covered in chocolate or some other products similar in taste and appearance to chocolate are standard rated.

Examples to help determine whether a product is zero or standard rated:

Zero rated	Standard rated
Chocolate chip biscuits where the chips are either included in the dough or pressed into the surface before baking	All wholly or partly coated biscuits including biscuits decorated in a pattern with chocolate or some similar product
Bourbon and other biscuits where the chocolate or similar product forms a sandwich layer between two biscuit halves and is not continued onto the outer surface	Chocolate covered shortbread
Jaffa cakes	Gingerbread men decorated with chocolate unless this amounts to no more than a couple of dots for eyes
Biscuits coated with caramel or some other product that doesn't resemble chocolate in taste and appearance	Ice cream wafers partly covered in chocolate such as 'chocolate oysters'

3.4.3 Hot food

Many bakery products, particularly bread, pies, pasties and other savouries, are baked on the retail premises, and are sold whilst still hot. The borderline between 'freshly baked' and 'hot take-away' food can be a difficult one, and if you sell any hot food you're advised to read VAT Notice 709/1: catering and take-away food (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7091-catering-and-take-away-food>) which sets out the distinction in more detail. If you're still in any doubt contact the VAT: general enquiries helpline (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/contact/vat-enquiries>).

3.5 Ice cream and similar frozen products

You must standard rate your supplies of any product designed to be eaten while frozen.

Products which are supplied frozen, but have to be cooked before they can be eaten, or which have to be thawed completely before eating, are zero rated.

Examples to help determine whether a product is zero or standard rated:

Zero rated	Standard rated
Baked Alaska	Ice cream and ice lollies
Cream gateaux	Ice cream gateaux and cakes, including arctic rolls
Mousse	Water ices, sorbets and granitas
Frozen yoghurt which needs to be thawed completely before it can be eaten and which has been frozen purely for storage or distribution	Frozen yoghurt
Desserts which are equally suitable for consumption frozen or defrosted (unless primarily designed for eating frozen and made substantially of ice cream or similar products)	Powders and mixes for making ice creams and similar frozen products, including incomplete mixes and emulsions used by the trade and fruit syrups sold in plastic tubes for home freezing as ice lollies
Wafers and cones (unless wholly or partly covered in chocolate or a similar product)	Wafers and cones sold with ice cream or similar products
Toppings, sauces and syrups unless sold with ice cream or similar products	

3.6 Confectionery

Standard-rated confectionery includes chocolates, sweets and candies, chocolate biscuits and any other 'items of sweetened prepared food which is normally eaten with the fingers.' Items of sweetened prepared food don't need to have added sweetening if they are inherently sweet, for example, certain fruit and cereal bar products.

Here are some examples of standard and zero-rated confectionery:

Zero rated	Standard rated
Cakes including sponge cakes, pastries, eclairs, meringues, flapjacks, lebkuchen, marshmallow teacakes and Scottish snowballs	Chocolates, bars of chocolate including those containing nuts, fruit, toffee, or any other ingredients, diabetic chocolate, liqueur chocolates and similar sweets

Liite

Chocolate spread, liquid chocolate icing, chocolate couverture, and chocolate chips, strands, vermicelli, mini-buttons etc held out for sale solely for culinary use; chocolate body paint	Sweets, pastilles, gums, lollipops, candy floss, sherbet, chewing gum, bubble gum, Turkish delight, marshmallow, fondants and similar confectionery
Biscuits coated with icing, caramel or some other product different in taste and appearance from chocolate	Compressed fruit bars and other items of prepared dried fruit confectionery that are sweet to the taste
Chocolate cups	Sweetened popcorn
Toffee apples and other apples on a stick covered in chocolate, nuts and so on	Nuts or fruit with a coating, for example of chocolate, yoghurt or sugar
Ginger preserved in syrup, drained ginger or dusted ginger can be zero rated as long as it's not held out for sale as confectionery	Crystallised, sugared or chocolate covered ginger
Candied peels, angelica, drained cherries for use in home baking often described as 'glacé' cherries and cocktail or maraschino cherries	Drained, glacé or crystallised fruits including Petha, Marrons glacés
Halva (unless coated with chocolate or chocolate substitute or held out for sale as confectionery)	Bars consisting mainly of seeds and sugar or other sweetening matter
Edible cake decorations	Cereal bars, whether or not coated with chocolate, with the exception of bars which qualify as cakes
Sweet tasting dried fruit held out for sale as snacking and home baking	Sweet tasting dried fruit held out for sale as confectionery, snacking
Traditional Indian and Pakistani delicacies such as barfis, halvas, jelabi, laddoos; and traditional Japanese delicacies	Slimmers' meal replacements in biscuit form that are wholly or partly covered in chocolate or something similar in taste and appearance

3.7 Drinks

Although most drinks (other than medicinal drinks) are considered to fall within the general category of 'food' for VAT purposes, many drinks are standard rated as alcoholic or non-alcoholic beverages. For VAT purposes, a beverage is a:

- liquid commonly consumed to increase bodily liquid levels, to slake thirst, to fortify or to give pleasure
- number of non-alcoholic beverages and related preparations, extracts are, however, specifically allowed zero rating - these are listed at paragraph 3.7.2

3.7.1 Alcoholic beverages

You must standard rate all your supplies of drinks containing alcohol, whether you sell them for consumption on or off your premises. Examples include:

- beer, cider and perry (including black beer and shandy)
- wine (including made-wine and fermented communion wine)
- spirits and liqueurs

This standard rating only applies to beverages containing alcohol. Other food products containing alcohol follow the normal liability rules, for example:

Zero rated	Standard rated
Fruit preserved in alcohol	Liqueur chocolates
Alcoholic dessert jellies	Semi-set alcoholic jellies designed to be swallowed as cocktails
Rum babas	

3.7.2 Non-alcoholic beverages

Some non-alcoholic beverages are zero rated. Here are some examples:

Zero rated	Standard rated
Milk and flavoured milk drinks (including milk shakes)	Flavourings for milk shakes (except preparations and extracts of cocoa or coffee, which are zero rated)
Tea, maté, herbal teas and similar products, and preparations and extracts of these (but this does not include soft drinks containing tea as only one of several ingredients)	Purgative and laxative 'teas', such as senna, and similar medicinal teas
Cocoa and drinking chocolate and other preparations and extracts of cocoa	Mineral, table and spa waters held out for sale as beverages
Coffee and chicory and other roasted coffee substitutes, and preparations and extracts of these (including coffee extracts for flavouring milk shakes)	Alcohol-free beer and wines
Preparations and extracts of meat, yeast, egg or milk	Ginger, glucose, honey, peppermint and barley water drinks
	Syrups, crystals, powders and flavourings for making any standard-rated drink
	Carbonated drinks such as lemonade, cola and mixers such as tonic and soda
	Fruit cordials and squashes

All hot beverages and any drinks, including zero-rated drinks sold for consumption on your premises are standard rated. Cold drinks that are zero rated in their own right, for example milk and are supplied for off-premises consumption can be treated as zero rated. See VAT Notice 709/1: catering and take-away food (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7091-catering-and-take-away-food>) for supplies made in the course of catering.

3.7.3 Drinks which are not beverages

There are a number of types of drinks which don't fall within the definition of a beverage. Sports energy and nutrition drinks are specifically standard rated with effect from 1 October 2012 under the VAT Act 1994 schedule 8 (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/8>), Group 1, excepted item 4A. More information about these products can be found in this notice at paragraph 4.6.1.

The following drinks (and the mixes and so on for making them) can be zero rated:

- plain soya or rice milk (unflavoured and unsweetened)
- coconut milk
- meal replacement drinks for slimmers or invalids
- unfermented fruit juice intended specifically for sacramental purposes (see paragraph 4.7)
- Angostura Bitters

3.7.4 Ingredients for home beer and wine making

Products that are canned, bottled, packaged or prepared for use in home wine or beer making are standard rated. This includes:

- kits for home brewing, wine making and so on
- retail packs of hopped malt extract, malted barley, roasted barley, hops
- special wine and brewers' yeasts
- grape concentrates
- retail packs of foods, which are specialised to home wine making, such as dried elderberries or sloes for making country wines

You must also standard rate any general food product that you hold out for sale specifically for home wine making or brewing, such as fresh, dried or canned fruit, fruit juices and concentrates, barley, glucose and plant malt extract. In this context, you hold them out for sale for home brewing and wine making if you:

- sell them through a retail outlet that specialises in home brewing and wine making materials
- sell them in the home brewing and wine making department or section of a general outlet
- label, advertise or otherwise display them as materials for home brewing or wine making, or provide with them or on their packaging any brewing or wine making recipes, or instructions for using them in the making of beer or wine (for example, the amount of sugar required for their fermentation or the type of yeast to be used)

3.8 Savoury snacks

3.8.1 General

The following 3 categories of savoury snack products are standard rated:

- potato snacks and similar products, made from potato or from potato flour or potato starch (although a small amount of potato flour in the recipe of a savoury biscuit would not make that biscuit standard rated if otherwise it had none of the characteristics of a standard-rated potato product)
- snacks made by the swelling of cereals - this applies only to products produced by the puffing of individual kernels or by an extrusion process where air is introduced under pressure into the cereal flour or starch paste during manufacture to produce an expanded, aerated product
- roasted and salted nuts

For standard rating to apply the potato and cereal products must also be packaged and ready to eat without any further preparation by the customer. Packaged means to be pre-packed for retail sale in a sealed bag, carton or other container. Roasted or salted nuts are standard-rated even when sold loose.

Savoury snacks not falling within one or other of these 3 categories are zero rated.

See paragraph 6.2 for advice on mixtures containing both standard and zero-rated constituents, for example, Bombay Mix.

Examples of products and their VAT liability:

Zero rated	Standard rated
Savoury snacks consisting of sliced and dried or roasted vegetables other than potatoes for example beetroot, carrot, and so on	Potato crisps, potato sticks, potato puffs, and similar products including those made from a combination of potato starch or flour and cereal flour
Tortilla chips, corn chips, bagel chips, cocktail cheese savouries and Twiglets	Savoury popcorn (but not corn for popping for example 'microwave' popcorn)
Prawn crackers made from tapioca	Prawn crackers made from cereals (but not unpackaged prawn crackers, for example, those supplied in unsealed bags as part of a takeaway meal)
Roasted pulses and legumes, for example chick peas and lentils	Rice cakes (but not unflavoured rice cakes intended for consumption with cheese or other toppings)
Roasted or salted nuts supplied while still in their shells (such as 'monkey nuts' and pistachios), toasted coconut, toasted almonds and other toasted chopped nuts held out for sale in retail packs specifically for home baking	All other roasted or salted nuts

4. Specialised products

4.1 General

Dietary products designed to meet particular nutritional needs, either as supplements to a normal diet, or as food for specialised groups of people, such as invalids, slimmers etc, are often sold through specialised health food outlets or chemists' shops. To determine the liability of these products you must consider whether they fall within the normal and everyday meaning of food - see paragraph 2.3 or are specifically excluded from zero rating.

4.2 Food supplements

Dietary supplements of a kind not normally purchased and used as food are standard rated. This includes:

- vitamin and mineral supplements of all kinds
- royal jelly products (but not regular food products such as honey which simply have royal jelly added to them)
- tablets, pills and capsules containing, for example, wheatgerm, iron, calcium, fibre, yeast, garlic, ginseng, pollen, propolis, seaweed, evening primrose, guarana or other similar herbal preparations, and powders of these other than garlic and yeast
- charcoal biscuits
- cod liver oil and other fish oils held out for sale as dietary supplements
- elixirs and tonics, including mixtures of cider vinegar and honey sold as a dietary supplement
- malt extract with cod liver oil (but the supply of plain malt extract with or without added vitamins, is zero rated unless it is held out for sale for home-brewing and so on)

4.3 Invalid foods

These products are often supplied in liquid form or as a powder meant to be made up into a liquid. They include parenteral products, (products given intravenously). Provided the product is designed to meet nutritional needs, and not provide treatment for any medical condition, they can be zero rated, subject to the normal rules and exceptions. Foods in liquid form, intended to build patients up, are zero rated as food since they fall outside the definition of a beverage.

4.4 Diabetic and hypoallergenic products

You can also zero rate specialised food products designed specifically for diabetics or allergy sufferers, such as sugar-free preserves or gluten-free flour and cakes. However, products such as sugar-free confectionery or gluten-free chocolate biscuits, are standard-rated in the same way as their mainstream equivalents.

4.5 Slimmers' foods

Low calorie foods designed for slimmers are treated in the same way as their mainstream food equivalents. Slimmers' meal replacement products (including drinks) are always zero rated except for meal replacements in the form of confectionery such as chocolate or carob-coated biscuits or sweetened cereal or compressed fruit bars.

Appetite suppressants are not food, and must be standard rated, whether supplied in pill, powder or other form. However, you can zero rate a genuine slimmers' food product that contains an appetite suppressant, for example soups containing cellulose, provided that product is still obviously food and is meant to take the place of a 'normal' food equivalent in the slimmer's daily food intake.

4.6 Sports products

There are a wide variety of these products available including drinks, tablets, and bars. The VAT liability of these is as follows:

4.6.1 Sports energy and sports nutrition drinks

From 1 October 2012 sports drinks that are advertised or marketed as products designed to enhance physical performance, accelerate recovery after exercise or build bulk, and other similar drinks, including (in either case) syrups, concentrates, essences, powders, crystals or other products for the preparation of such drinks are standard rated. This includes sports nutrition drinks that contain milk or milk extracts such as whey.

4.6.2 Tablets

These are standard rated, with the exception of glucose, dextrose and Horlicks® tablets, which are zero rated.

4.6.3 Cereal and fruit bars

Standard-rated items include compressed fruit bars, consisting mainly of fruit and nuts, and also sweet tasting cereal bars, whether or not coated with chocolate, with the exception of bars which qualify as cakes - see paragraph 3.6.

Standard rating applies to any product falling within the general definition of confectionery even when that product is intended to meet the special nutritional needs of athletes.

4.6.4 Creatine

Items made up wholly or mainly of creatine are standard rated.

4.7 Food and drink for religious and sacramental use

The existence of religious laws requiring certain foods to be prepared in particular ways (for example, kosher or halal) doesn't affect the liability of the final product, which is judged according to the normal VAT rules. However, the following liabilities have been agreed in respect of some specialised food products, which have exclusively sacramental use:

- communion wafers used in the celebration of the Christian Communion, Mass or Eucharist are zero rated
- unfermented communion wine is also zero rated (but fermented communion wine is standard rated)
- unfermented grape juice for use at the Jewish seder or kaddish is zero rated provided it is marked prominently in English 'for sacramental use only'

5. Products used in commercial food manufacture

5.1 Introduction

Many substances used in the preparation of commercially produced foodstuffs would not be used in the domestic kitchen and are not immediately recognisable to the average person as 'food'. In general products:

- included for their nutritional content are food
- that are included for other than strictly nutritional reasons are not food and are standard rated

5.2 Ingredients

Most ingredients used in commercial food production are the same as those used in home cooking and baking, therefore the rules explained at paragraph 3.2 will apply.

In addition, natural or synthetic flavourings are zero rated even if they have no measurable nutritional content provided they're essential to the making of that particular food, and they meet the 2nd and 3rd conditions of paragraph 3.2. Edible sausage skins are also zero rated.

5.3 Additives

Many additives are included in foodstuffs for commercial rather than nutritional reasons, for example, to prolong shelf life or improve appearance. While they may be both necessary and desirable on commercial grounds (and in the case of preservatives, even on health grounds) they are standard-rated if they don't meet the conditions outlined at paragraph 3.2.

The following classes of commercial additives are standard rated:

- preservatives including unflavoured wet and dry brine mixes and cures for curing or salting meats
- anti-oxidants including vitamins A and E
- vitamin supplements (including those required by law to fortify flour before it can be put on the market)
- stabilisers and thickening agents (including agar, carageenan, guar gum, gum arabic, gum tragacanth and xanthan gum, but not corn starch)
- fillers and bulking agents other than flour and starch
- colourants (other than naturally derived colourings which are also food stuffs in their own right, such as caramel, cocoa, saffron and turmeric, and cochineal)
- flavour enhancers such as monosodium glutamate (MSG), ribonucleotides and hydrolysed vegetable protein (HVE)
- flour improvers and bleaching agents

Liite

A few commercial additives that add no nutritional content to the finished product are, however, accepted as zero-rated products because their action makes them essential to the production of a particular foodstuff. These are:

- food grade, naturally derived emulsifiers and stabilisers, such as lecithin, specifically tailored or mixed for food purposes (such as in margarine) which are essential to the production of that food and cannot be used for any other purpose;
- artificial sweeteners
- artificial flavourings

6. Mixed supplies: mixtures, promotional linked items and packaging

6.1 Mixed supplies, including linked goods

If you supply standard and zero-rated food items (or zero-rated food items and standard-rated non-food items) together for a single price, this is a mixed supply for VAT purposes. The general rules for the treatment of mixed supplies and the way in which you should account for tax on them is dealt with in VAT Notice 700: the VAT guide (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-700-the-vat-guide>).

Examples of mixed supplies are:

- food hampers
- special gift or presentation packs containing linked items (like coffee supplied with a mug, tea with a pack of chocolate biscuits)
- linked goods promotions
- food supplied in or with re-usable storage containers

Where, however, you supply together a minor standard-rated item with a main zero-rated food item you can treat the supply as a single supply of the main zero-rated item where the standard-rated item:

- is not charged at a separate price
- costs you no more than 20% of the total cost of the supply
- costs you no more than £1 (excluding VAT)

Once these conditions have been met, the linked goods are treated throughout the rest of the distribution chain as a single zero-rated supply.

If you're not the person who linked the goods - for example, you are a wholesaler or retailer who received them already linked as a package - you may be unsure whether these conditions have been met. In many cases the standard-rated item is so minor that it is obvious, such as where a small plastic spoon is supplied with a yoghurt. In less obvious cases, your supplier's supporting documentation should tell you whether you can treat the package as a single zero-rated supply or not. If you're in any doubt, you should check the position with your supplier.

There are also special rules for the treatment of mixtures and assortments and packaging, which are covered in paragraph 6.2 and paragraph 6.3.

6.2 Mixtures and assortments

Mixtures and assortments containing both standard-rated and zero-rated items are mixed supplies for VAT purposes. As a general rule you will therefore need to work out the tax value of each part of the mixture or assortment in order to calculate how much tax is due. You will find more about this in VAT Notice 700: the VAT guide (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-700-the-vat-guide>).

However, as an exception to the normal rule, certain products containing only small quantities of standard-rated items may be treated as a single zero-rated supply.

The products are:

1. Assortments of biscuits where the weight of standard-rated chocolate biscuits doesn't exceed 15% of the net weight of the whole.
2. Fruit and nut mixes (including Bombay and similar savoury mixes) where the weight of any standard-rated items, such as sweetened fruits, or pieces of chocolate or roasted nuts doesn't exceed 25% of the net weight of the whole.
3. Petits fours in assortments containing standard-rated chocolate biscuits or sweets where the net weight of chocolate biscuits, or the combined net weight of chocolate biscuits and sweets, doesn't exceed 15% of the net weight of the whole; or the net weight of sweets where sweets are the only standard-rated item doesn't exceed 25% of the net weight of the whole.

These concessions apply only to mixtures and assortments supplied in a single pack, not to 'variety' selections of individual packs.

It's unlikely that any mixture or assortment, which doesn't pass these quantity tests, will meet the cost conditions of paragraph 6.1. However, if it does (if, for example, the standard-rated components of a fruit and nut mix exceed 25% of the total by weight, but still meet the cost conditions in paragraph 6.1) that mix can also be treated as a single zero-rated supply.

6.3 Food packaging

Packaging simply to contain, protect and promote the food it contains, is considered part of the supply of the food inside it, rather than a supply in its own right, and takes the same liability as its contents.

However, if you supply zero-rated foodstuffs in containers, which do more than contain, protect and promote their contents, these containers constitute supplies in their own right. Your supplies are then mixed supplies, and you must account for tax on that part of their price as described in paragraph 6.1 of this notice.

You must treat the following types of containers as separate supplies in their own right and account for tax on them (subject to the 'linked goods' concession in paragraph 6.1 of this notice):

- any container which you specifically advertise or hold out for sale as having value in its own right (for example, by advertising the product as 'with free storage tin')
- any container with a clear and obviously intended after-use (such as tumblers containing coffee, honey or preserves in ceramic serving bowls)
- storage jars obviously intended for use in storing future supplies of the product, or other products
- biscuit tins containing built-in hydroscopic crystals
- tea caddies (but not simple tins bearing the supplier's name and details of the weight and variety of the tea they contain, where it's the supplier's practice to put out their tea in this way)
- ceramic pâté pots and other ceramic containers in the shape of birds, animals and so on, or which are otherwise clearly suitable for future decorative use
- hampers and picnic baskets (other than simple cardboard cartons)

Seasonal packaging is frequently more elaborate than that supplied during the rest of the year (for example, Christmas overwraps or decorated tins in place of, or in addition to, a product's normal paper or plastic packaging). Such packaging isn't considered a separate supply unless it falls within one of the categories listed.

Your rights and obligations

Your Charter explains what you can expect from us and what we can expect from you. For more information go to Your Charter (<https://www.gov.uk/hmrc/your-charter>).

Liite

Help us improve this notice

If you have any feedback about this notice please email: customerexperience.indirecttaxes@hmrc.gsi.gov.uk.

You'll need to include the full title of this notice. Don't include any personal or financial information like your VAT number.

If you need general help with this notice or have another VAT question you should phone our VAT Helpline (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/contact/vat-enquiries>) or make a VAT enquiry (<https://www.tax.service.gov.uk/shortforms/form/VATGenEnq?dept-name=&sub-dept-name=&location=47>) online.

Putting things right

If you're not satisfied with our service, please let the person dealing with your affairs know what is wrong. We will work as quickly as possible to put things right and settle your complaint. If you're still unhappy, ask for your complaint to be referred to the Complaints Manager.

For more information about our complaints procedures go to how to complain to HMRC (<https://www.gov.uk/complain-to-hm-revenue-and-customs>).

How we use your information

Find out how HMRC uses the information we hold (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/personal-information-charter>) about you.

Published 10 February 2014

Asiahakemisto

A

aamiainen 54, 164, 182
alkoholi 21, 24, 26, 41, 47, 56,
75, 102, 111, 122, 144, 218

E

elintarvikelainsäädäntö 125
elintarvikkeiden valmistevero 35,
159, 220
erityisruokavaliot 65, 166
etämyynti 77, 122, 148
Evira 131

F

fiskaalinen tavoite ja merkitys 41,
107, 146, 155, 157, 175, 231

H

hedelmät 89, 69, 100, 125, 162,
226, 228
hillot 44, 101, 125, 165
hunaja 40, 87, 98, 164
hyvinvointivaltio 222, 231
hyvä verojärjestelmä 109

I

invalidi 203

J

jakamisperiaate 54
juomapakkauusvero 70
juusto 38, 88, 210
jäätelö 44, 102, 109, 157, 172,
231

K

kahvivero 31, 158
kakku 44, 174
kala 19, 38, 86, 97
kananmuna 38, 88
kasvikset 88, 162, 165, 170, 233
kasvismehu 67, 101
keksit 44, 100, 163, 172
kerma 38, 87
kertakäyttömuovit 212
ksylitoli 30, 42, 140
kuluttajainformaatioasetus 126
kuohuviini 113

L

lihhdutusvalmiste 65, 166
lakritsi 28, 95, 98, 174
lastenruoka 65, 166
leipomotuotteet 35, 44, 99, 163
liha 6, 19, 38, 40, 84, 97, 131,
136, 212, 224, 228, 229
liikevaihtovero 37
lääkkeet 22, 28, 48, 55, 62, 65,
93, 116, 124, 154

M

maito ja maitotuotteet 38, 87,
131, 162, 169, 204, 225, 228,
229
makeisvero 23, 28, 42, 109, 124,
157, 160, 175, 223, 231
margariini 34, 38, 95, 159
muoviverot 205

N

neutraali verotus 178

O

ohjaava vero 107
olut 19, 56, 59, 111, 145
omaisuudensuoja 114

P

pakkausverot ja -pantit 205
perustuslaki 141
progressiivinen verotus 110, 231
puruluu 48

R

rasvavero 33, 134, 158
ravintolisät 55, 166
ravintosisältöprofiili 131, 161
regressiivinen tulonjakovaikutus
109, 124, 231
Ruokavirasto 131

S

savukepaperi 42, 60, 116
siirappi 29, 42, 98, 163, 174

sima 29, 68, 103
smoothie 69
sokerivero 32, 160, 220, 226, 227
sosiaaliturva 231
suhteellisuusperiaate 143
suolavero 158
syrjimättömyys 138, 165
sähkösavukeneeste 60

T

teevero 158
terveysverot 108, 222, 231
tulliverotus 41, 83
tupakkavero 22, 25, 27, 41, 60,
116, 152, 222, 231

V

verotuksen tavoitteet 107
virvoitusjuomavero 28, 42, 64,
157, 177, 231
voivero 5, 19

Y

yhdenvertaisuus 142
yhdistelmämalli 168, 172
ylellisyysvero 23, 27, 28, 31, 158
ympäristöpolitiikka 6, 30, 70,
108, 135, 165, 205, 220, 222,
224, 229

Ä

äidinmaito 65, 166, 204